

N° 1745

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

SEIZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 14 octobre 2023

RAPPORT

FAIT

AU NOM DE LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET
DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE SUR LE PROJET DE **loi de finances pour 2024**
(n° 1680),

TOME II

EXAMEN DE LA PREMIÈRE PARTIE DU PROJET DE LOI DE FINANCES

CONDITIONS GÉNÉRALES DE L'ÉQUILIBRE FINANCIER

Volume 1
COMMENTAIRES D'ARTICLES
(de l'article liminaire jusqu'à l'article 23)

PAR M. JEAN-RENÉ CAZENEUVE

Rapporteur général,
Député

SOMMAIRE

	Pages
COMMENTAIRES DES ARTICLES	5
<i>Article liminaire</i> : Prévisions de solde structurel et de solde effectif de l'ensemble des administrations publiques de l'année 2024, prévisions d'exécution 2023 et exécution 2022.....	5
PREMIÈRE PARTIE : CONDITIONS GÉNÉRALES DE L'ÉQUILIBRE FINANCIER	14
TITRE PREMIER : – DISPOSITIONS RELATIVES AUX RESSOURCES	14
I – Impôts et ressources autorisés	14
A – <i>Autorisation de perception des impôts et produits</i>	14
<i>Article 1^{er}</i> : Autorisation de percevoir les impôts existants.....	14
B – <i>Mesures fiscales</i>	17
<i>Article 2</i> : Indexation sur l'inflation du barème de l'impôt sur le revenu pour les revenus de 2023 et des grilles de taux par défaut du prélèvement à la source	17
<i>Article 3</i> : Régime fiscal du plan d'épargne avenir climat.....	28
<i>Article 4</i> : Transposition de la directive (UE) 2022/2523 du 14 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure	34
<i>Article 5</i> : Crédit d'impôt au titre des investissements en faveur de l'industrie verte	117
<i>Article 6</i> : Aménagement de la fiscalité du logement	134
<i>Article 7</i> : Aménagement des dispositifs fiscaux de soutien au développement des territoires ruraux et prorogation des dispositifs fiscaux de soutien à la politique de la ville et au développement des territoires en reconversion.....	176
<i>Article 8</i> : Aménagement de la suppression de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.....	197
<i>Article 9</i> : Mécanisme d'encadrement de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux portant sur les réseaux de télécommunications fixes.....	203

<i>Article 10</i> : Transposition de la directive (UE) 2020/285 du 18 février 2020 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le régime particulier des petites entreprises	210
<i>Article 11</i> : Adaptation des tarifs d'accise sur les énergies	244
<i>Article 12</i> : Réduction progressive de dépenses fiscales défavorables à l'environnement .	264
<i>Article 13</i> : Renforcement des incitations fiscales à l'utilisation d'énergie renouvelable dans les transports	290
<i>Article 14</i> : Renforcement du caractère incitatif à la transition énergétique de la fiscalité applicable aux véhicules.....	316
<i>Article 15</i> : Taxe sur l'exploitation des infrastructures de transport de longue distance	353
<i>Article 16</i> : Réforme des redevances des agences de l'eau	367
<i>Article 17</i> : Suppression de dépenses fiscales inefficaces et d'une taxe à faible rendement	382
<i>Article 18</i> : Mise en œuvre du transfert du recouvrement des contributions indirectes à la DGFIP.....	405
<i>Article 19</i> : Mise en œuvre du plan de lutte contre les fraudes.....	429
<i>Article 20</i> : Délit de mise à disposition d'instruments de facilitation de la fraude fiscale ..	489
<i>Article 21</i> : Peine complémentaire de privation des droits à réductions et crédits d'impôt sur le revenu et d'impôt sur la fortune immobilière.....	498
<i>Article 22</i> : Renforcement du contrôle des prix de transfert des entreprises multinationales	509
<i>Article 23</i> : Aménagement des modalités de réalisation des contrôles fiscaux	520

COMMENTAIRES DES ARTICLES

Article liminaire

Prévisions de solde structurel et de solde effectif de l'ensemble des administrations publiques de l'année 2024, prévisions d'exécution 2023 et exécution 2022

Résumé du dispositif et effets principaux

L'article liminaire présente sous forme d'un tableau les prévisions de soldes, de dette, de taux de prélèvements obligatoires et de principales dépenses d'investissement en milliards d'euros pour l'ensemble des administrations publiques. S'y ajoutent l'objectif d'évolution en volume et la prévision en milliards d'euros de la dépense publique, qui font l'objet dans le même tableau d'une déclinaison par sous-secteur d'administration.

Les prévisions portent sur 2023 et 2024. Elles sont complétées par les données correspondantes d'exécution pour 2022 et les prévisions pour 2024, telles qu'elles figuraient dans le texte initial du projet de loi de programmation des finances publiques pour les années 2023 à 2027.

Pour 2024, le déficit public est estimé à 4,4 % du produit intérieur brut (PIB), en baisse sensible de 0,5 point. La majeure partie (3,7 % du PIB) proviendrait de sa composante structurelle, dont la sensible réduction de 0,4 point explique l'essentiel de l'amélioration du solde effectif des administrations publiques. Le déficit conjoncturel se réduirait de 0,1 point, passant de 0,7 % à 0,6 % du PIB de 2023 à 2024, mais demeurerait supérieur de 0,1 point à son niveau de 2022, tandis que l'impact des mesures temporaires ou exceptionnelles serait stable, se traduisant par une contribution de - 0,1 point de PIB au solde effectif.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

Avant de rejeter la première partie du projet de loi de finances pour 2024, la commission a adopté deux amendements rédactionnels du rapporteur général puis a rejeté l'article.

Aux termes de l'article 1^{er} H de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) ⁽¹⁾ et comme le prévoyait antérieurement la loi organique du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques (LOPGFP) ⁽²⁾, l'article liminaire présente, dans un tableau de synthèse, le solde structurel et le solde effectif annuels pour l'année précédente, l'année en cours et l'année à venir, avec l'indication des calculs permettant de passer de l'un à l'autre en intégrant les mesures ponctuelles temporaires. Le tableau doit aussi rappeler les prévisions de la loi de programmation des finances publiques pour l'année en question.

(1) *Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances.*

(2) *Loi organique n° 2012-1403 du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques.*

Les exigences de la LOLF, telle que réformée par la loi organique du 28 décembre 2021 relative à la gestion des finances publiques ⁽¹⁾, prévoient en outre que le tableau de synthèse comporte, pour les trois mêmes années, l'état de la prévision, déclinée par sous-secteur d'administration publique, de l'objectif d'évolution en volume et de la prévision en milliards d'euros courants des dépenses des administrations publiques, ainsi que l'état des prévisions de prélèvements obligatoires, de dépenses et d'endettement de l'ensemble des administrations publiques, exprimées en pourcentage du produit intérieur brut (PIB).

I. LA DÉCRUE DU DÉFICIT PUBLIC

Après la forte dégradation des comptes publics en 2020 et 2021 du fait de la crise sanitaire, la normalisation du solde public est amorcée. Après deux années de stabilité, à -4,8 % du PIB en 2022 et -4,9 % en 2023, le solde des administrations publiques pour 2024 serait de -4,4 % du PIB, soit le déficit le plus faible depuis 2020.

SOLDES DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES POUR LES ANNÉES 2019 À 2024

(en % du PIB)

Soldes	Exécution 2019	Exécution 2020	Exécution 2021	Exécution 2022	Prévision 2023	Prévision 2024
Solde structurel (1)	-2,2	-1,3	-5,1	-4,2	-4,1	-3,7
Solde conjoncturel (2)	0,2	-5,0	-1,4	-0,5	-0,7	-0,6
Mesures exceptionnelles et temporaires (3)	-1	-2,8	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1
Solde effectif (4 = 1 + 2 + 3)	-3	-9,1	-6,5	-4,8	-4,9	-4,4
<i>Solde effectif hors mesures exceptionnelles (5=4-3)</i>	-2,9	-6,3	-6,4	-4,7	-4,8	-4,3

Source : articles liminaires des lois de finances pour 2021, 2022 et 2023 et du projet de loi de finances pour 2024.

A. UNE AMÉLIORATION DU SOLDE PUBLIC DANS UN CONTEXTE DE LÉGÈRE ACCÉLÉRATION DE LA CROISSANCE

1. Les effets de la croissance en recettes et en dépenses

Après une année 2022 marquée par l'invasion russe de l'Ukraine, le rebond des tensions d'approvisionnement et la hausse des prix des matières premières qui ont entraîné un net ralentissement de l'activité à partir de l'automne, la croissance du produit intérieur brut (PIB) atteindrait 1 % en 2023, conformément à l'estimation figurant dans le Programme de stabilité pour les années 2023 à 2027, tandis que l'inflation s'établirait à 4,9 %. En 2024, une croissance de 1,4 % témoignerait de l'accélération de l'activité à l'heure où l'effet des chocs de l'année 2022 se dissipe et où la normalisation de l'inflation verrait celle-ci réduite à 2,6 %.

(1) Loi organique n° 2021-1836 du 28 décembre 2021 relative à la gestion des finances publiques.

Quoiqu’elles ne soient pas nulles, les incertitudes entourant ces prévisions s’atténuent : l’évolution de l’inflation, laquelle atteindrait 4,9 % en 2023, est conforme aux prévisions du Programme de stabilité 2023-2027 ; les craintes relatives à l’approvisionnement énergétique sont moindres dans un contexte de rapide reconstitution des stocks de gaz et d’économie d’énergie, tandis que la production d’électricité rebondit ; le risque financier reflue par rapport au printemps dernier, marqué par le rachat de Crédit suisse et la faillite de Silicon Valley Bank.

Les prévisions de recettes fiscales nettes pour 2023 sont révisées à la hausse de 3,9 milliards d’euros par rapport à la loi de finances pour 2023, notamment en raison de recettes d’impôts sur le revenu, d’impôt sur les sociétés et de taxe sur la valeur ajoutée (part État) respectivement supérieures de 3,3 milliards d’euros, 6 milliards d’euros et 1,6 milliard d’euros à la prévision initiale, les autres recettes fiscales étant inférieures de 6,9 milliards d’euros à celle-ci. Non corrigé des effets du bouclier tarifaire, le taux de prélèvements obligatoires passerait de 45,4 % du PIB en 2022 à 44 % du PIB en 2023 ; corrigé des effets du même bouclier, il passerait de 45,6 % du PIB en 2022 à 44,4 % du PIB en 2023.

En 2024, les recettes fiscales nettes progresseraient de 17,3 milliards d’euros par rapport à la prévision révisée pour 2023, pour s’établir à 349,4 milliards d’euros, sous l’effet de prévisions d’impôt sur les sociétés, d’impôt sur le revenu et de taxe sur la valeur ajoutée (part État) respectivement supérieures de 10,9 milliards d’euros, 3,5 milliards d’euros et 4,1 milliards d’euros à la prévision révisée pour 2023. Corrigé des effets du bouclier tarifaire, le taux de prélèvements obligatoire serait stable, à 44,4 % du PIB ; non corrigé des mêmes effets, il connaîtrait une progression réduite de 0,1 point pour s’établir à 44,1 % du PIB.

La prévision de dépense publique fait l’objet de données détaillées, qui déclinent l’objectif d’évolution des dépenses des administrations publiques (ODAP) figurant désormais obligatoirement dans les lois de programmation des finances publiques (LPPF).

ÉVOLUTION DE LA DÉPENSE PUBLIQUE POUR L’ENSEMBLE DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES ENTRE 2022 ET 2024

	2022	2023	2024
Dépense publique (hors crédits d’impôt) en % du PIB	57,7	55,9	55,3
Dépense publique (hors crédits d’impôt, en milliards d’euros)	1 523	1 575	1 622
Évolution de la dépense publique hors crédits d’impôt en volume (en %)	- 1,1	- 1,3	0,5
Principales dépenses d’investissement (en milliards d’euros)	/	25	30

Source : article liminaire du projet de loi de finances pour 2024.

En cohérence avec les prévisions d’inflation, la dépense publique, pour la deuxième année ⁽¹⁾, évaluée en milliards d’euros, progresse en valeur mais diminuerait en volume en 2023.

(1) Aux termes de l’article 7 de la loi organique n° 2012-1403 du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques, l’article liminaire des lois de finances de l’année comportaient un tableau de synthèse retraçant les prévisions de solde, qui étaient exprimées en point de produit intérieur

2. Une réduction du déficit

Ayant atteint un point haut en 2020 sous l'effet des conséquences de la pandémie de covid-19, le déficit public rapporté au PIB se réduit graduellement. Après que l'exécution pour l'année 2021 a donné lieu à un déficit très inférieur aux prévisions (– 6,5 % contre – 8,5 % en PLF 2021), le déficit a été conforme en 2022 à la prévision (– 4,8 %, comme attendu aux termes de l'article liminaire de la version initialement déposée du projet de loi de finances pour 2022). Après une quasi-stabilité en 2023, il connaîtrait une régression de 0,5 point en 2024.

DÉFICIT PUBLIC EFFECTIF DEPUIS 2009

Année	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
En % du PIB	7,2	6,9	5,2	5,0	4,1	3,9	3,6	3,6	3,0	2,3	3,1*
En milliards d'euros	138,9	137,4	106,1	104,0	86,5	83,9	79,7	81,3	68,0	54,1	74,7

Année	2020	2021	2022	2023	2024
En % du PIB	9,0	6,5	4,8	4,9	4,4
En milliards d'euros	208,2	162,1	126,8	138,8	128,3

* Le déficit public est aggravé, en 2019, par la mesure exceptionnelle de bascule du CICE en baisse de cotisations sociales, à hauteur de 0,8 point de PIB.

Source : Institut national de la statistique et des études économiques (Insee), comptes nationaux jusqu'en 2021, projet de loi de finances pour 2024 pour les années 2022 à 2024.

En 2023, le déficit public devrait en effet atteindre 4,9 %, alors que la prévision initiale était de 5 % du PIB, la baisse des prix de l'énergie ayant permis une réduction du coût des différentes mesures de soutien. En 2024, il poursuivrait sa réduction avec une baisse sensible de 0,5 point, pour s'établir à 4,4 % du PIB, conformément au Programme de stabilité 2023-2027, sous l'effet de la fin progressive des mesures temporaires relatives la hausse des prix de l'énergie et des mesures de relance et de soutien, cet effet étant cependant partiellement compensé par la hausse de la charge d'intérêt de la dette sous l'effet de la hausse des taux.

Ces prévisions demeurent inchangées par rapport au Programme de stabilité 2023-2027, qui prévoit le retour d'un ajustement nominal positif à partir de 2024 du fait notamment de l'amélioration du solde conjoncturel.

brut. C'est l'article 1^{er} H de la LOLF réformée qui a prévu la mention du montant de la dépense publique en milliards d'euros courants.

**TRAJECTOIRE PLURIANNUELLE DES FINANCES PUBLIQUES
PRÉVUE PAR LE PROGRAMME DE STABILITÉ 2023-2027**

(en % du PIB)

	2023	2024	2025	2026	2027
Solde public	- 4,9	- 4,4	- 3,7	- 3,2	- 2,7
<i>Ajustement nominal</i>	- 0,2	0,5	0,7	0,5	0,5
Solde conjoncturel	- 0,8	- 0,7	- 0,5	- 0,3	0,0
Solde structurel (en % du PIB potentiel)	- 4,0	- 3,6	- 3,1	- 2,8	- 2,6
<i>Ajustement structurel</i>	0,0	0,4	0,4	0,3	0,2

Source : Programme de stabilité 2023-2027.

B. UN SOLDE STRUCTUREL IMPORTANT QUI AMORCE SA DÉCRUE

La notion de solde structurel doit permettre de donner une vision plus sincère de l'équilibre des comptes publics. Le solde structurel continue, en 2023 et 2024, de représenter une part importante du déficit effectif prévu.

1. Une donnée suivie au titre des engagements européens de la France

Le solde structurel est l'une des composantes du solde budgétaire public. Il correspond au solde corrigé des effets du cycle économique.

a. Une notion retenue par les traités européens et déclinée dans la loi organique

L'objectif d'équilibre des comptes publics du **traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance** au sein de l'Union économique et monétaire (TSCG) est défini en termes de solde structurel. L'article 3 du TSCG précise que cet objectif est atteint lorsque le solde structurel des administrations publiques est inférieur à 0,5 point de PIB pour les États membres dont la dette dépasse 60 % du PIB et à un point de PIB pour les autres États membres.

Cette règle est normalement mise en œuvre dans le cadre du volet préventif du pacte de stabilité et de croissance (PSC). Ce volet préventif prévoit que les États membres doivent déterminer un **objectif de moyen terme (OMT)**, défini en termes de solde structurel, compris entre - 0,5 point de PIB et l'excédent. Ils doivent également définir une trajectoire d'ajustement structurel minimal en vue d'atteindre l'OMT, étant précisé que le solde structurel doit converger vers l'OMT retenu d'au moins 0,5 point de PIB par an (et de plus de 0,5 point par an lorsque la dette de l'État membre dépasse 60 % de son PIB).

En France, la loi de programmation des finances publiques doit, aux termes de la LOLF, déterminer les trajectoires des soldes structurels et effectifs annuels successifs des administrations publiques, qui est ensuite déclinée en lois de finances. Le solde structurel est un indicateur faisant l'objet d'un suivi pluriannuel encadré par la LOLF.

Le mécanisme de correction de la loi organique

L'article 62 de la LOLF ⁽¹⁾ prévoit un mécanisme de correction lorsqu'un écart important est constaté entre l'exécution de l'année écoulée et la trajectoire de solde structurel définie dans la loi de programmation des finances publiques. Le Haut Conseil des finances publiques (HCFP) a la mission d'identifier un tel écart, dans son avis joint au projet de loi relative aux résultats de la gestion et portant approbation des comptes de l'année précédente.

Un écart est considéré comme important lorsqu'il représente au moins 0,5 % du PIB sur une année donnée ou au moins 0,25 % du PIB par an en moyenne sur deux années consécutives.

Le déclenchement du mécanisme de correction doit conduire le Gouvernement à exposer les raisons de l'écart important qui a été constaté et à présenter des mesures de correction, lors de l'examen du projet précédemment mentionné de loi relative aux résultats de la gestion et portant approbation des comptes de l'année précédente.

Il est toutefois prévu que le déclenchement du mécanisme de correction n'intervienne pas, à l'appréciation du HCFP, en présence de circonstances exceptionnelles répondant aux conditions fixées par le TSCG, c'est-à-dire quand elles correspondent « *à des faits inhabituels indépendants de la volonté de la partie contractante concernée et ayant des effets sensibles sur la situation financière des administrations publiques ou à des périodes de grave récession économique* ».

b. Des règles de calcul complexes

Le calcul des composantes conjoncturelle et structurelle du déficit fait intervenir les notions de croissance potentielle, de PIB potentiel et d'écart de production. Le déficit structurel est la différence entre le déficit effectif et le déficit conjoncturel, lequel est fonction de l'écart entre le PIB effectif et le PIB potentiel. Le PIB potentiel est une construction économétrique définie comme le niveau maximum de production au-delà duquel apparaissent des tensions inflationnistes.

Plusieurs de ces notions, non observables en finances publiques ou en comptabilité nationale, sont sujettes à des discordances d'interprétation. Ainsi, l'enregistrement des mesures d'urgence prises dans le cadre des lois de finances rectificatives pour 2020 en tant que mesures temporaires a conduit à ne pas les comptabiliser dans le solde structurel.

2. Une décruce sensible en 2024

À partir de 2021, le solde structurel s'est éloigné des objectifs européens et de l'orientation pluriannuelle votée pour les années 2018 à 2022. Cependant, le Haut Conseil estimait depuis le printemps 2020 ⁽²⁾ que les conditions économiques étaient réunies pour que s'applique la clause des circonstances exceptionnelles, de nature à

(1) Ces dispositions figuraient à l'article 23 de la LOGFP, avant leur intégration à la LOLF par la loi organique du 28 décembre 2021 relative à la gestion des finances publiques.

(2) Avis n° HCFP-2022-1 relatif au solde structurel des administrations publiques présenté dans le projet de loi de règlement de 2021, 24 juin 2022.

justifier des écarts à la trajectoire de la LPFP en vigueur, adoptée avant la crise sanitaire.

Si le solde structurel, passant de $-4,2\%$ à $-4,1\%$ du PIB a peu évolué entre 2022 et 2023, il amorcerait une décrue sensible en 2024 pour atteindre $-3,4\%$ du PIB, le Haut Conseil relevant toutefois que la prévision pour 2024 pourrait être « *un peu surestimée, notamment du fait des recettes attendues, qui pourraient être moins élevées si la croissance économique était moins forte que prévu par le Gouvernement, et de certaines dépenses apparaissant sous-estimées (notamment les dépenses de santé et le coût des mesures énergétiques)* » ⁽¹⁾.

II. UN SUIVI FIN DE L'ÉVOLUTION DES DÉPENSES PUBLIQUES

À la suite de la réforme de la LOLF, l'article liminaire est désormais enrichi de données déclinées par sous-secteur d'administration : administrations publiques centrales (APUC), administrations publiques locales (APUL) et administrations de sécurité sociale (ASSO).

DÉCLINAISON DU SOLDE, DE LA DÉPENSE PUBLIQUE EN VALEUR ET DE L'ÉVOLUTION EN VOLUME DE CELLE-CI PAR SOUS-SECTEUR D'ADMINISTRATION

	2022	2023	2024
Administrations publiques centrales			
Solde en % du PIB	- 5,2	- 5,4	- 4,7
Dépense publique (hors crédits d'impôt, en milliards d'euros)	625	631	639
Évolution de la dépense publique hors CI en volume (en %) ¹	- 0,1	- 3,6	- 1,4
Administrations publiques locales			
Solde en % du PIB	0,0	- 0,3	- 0,3
Dépense publique (hors crédits d'impôt, en milliards d'euros=)	295	312	322
Évolution de la dépense publique hors crédit d'impôt en volume (en %) ¹	0,1	1,0	0,9
Administrations de sécurité sociale			
Solde en % du PIB	0,4	0,7	0,6
Dépense publique (hors crédits d'impôt, en milliards d'euros)	704	730	761
Évolution de la dépense publique hors CI en volume (en %) ¹	- 2,4	- 0,5	1,7
Toutes administrations publiques			
Solde en % du PIB	- 4,8	- 4,9	- 4,4
Dépense publique (hors crédits d'impôt, en milliards d'euros)	1 523	1 575	1 622
Dépense publique (hors crédits d'impôt) en % du PIB	57,7	55,9	55,3
Évolution de la dépense publique hors CI en volume (en %)	- 1,1	- 1,3	0,5

¹ à champ constant, hors transferts entre administrations publiques.

N.B. : La somme des objectifs de dépense par sous-secteurs, exprimés en milliards, est supérieure pour chacune des années indiquées à l'objectif de dépense pour le champ des administrations publiques. Cette différence tient à la neutralisation des transferts entre administrations dans le chiffre présenté pour la dépense publique.

Source : article liminaire du projet de loi de finances pour 2024.

(1) Avis n° HCFP-2023-8 relatif aux projets de lois de finances et de financement de la sécurité sociale pour 2024, 22 septembre 2023.

A. UN DÉFICIT PUBLIC LARGEMENT PORTÉ PAR L'ÉTAT

Présentant la part de chaque sous-secteur dans le solde public, l'article liminaire permet d'observer que le déficit continue d'être largement porté par l'État :

– en 2023, le déficit des APUC pèse sur le déficit des administrations publiques, et l'excédent des ASSO ne le compense que très partiellement ;

– pour l'année 2024, l'excédent des ASSO se réduirait de 0,1 point de PIB, tandis que le solde des APUC s'améliorerait de 0,7 point et que celui des APUL serait stable, le solde public total se trouvant amélioré par l'effet conjugué de ces variations.

La prévision de dépense en milliards d'euros renseigne sur les ordres de grandeur pour chacun des sous-secteurs. En 2024, la dépense des APUL, d'un montant de 322 milliards d'euros, représenterait environ la moitié de celle des APUC, qui s'élèverait à 639 milliards d'euros, laquelle serait inférieure d'environ 16 % à la dépense des ASSO, elle-même d'un montant de 761 milliards d'euros.

B. UNE SENSIBLE RÉDUCTION EN VOLUME DE LA DÉPENSE DES ADMINISTRATIONS CENTRALES

En complément des prévisions en valeur, l'article liminaire comprend la prévision de l'évolution en volume des dépenses des administrations publiques par sous-secteur. Cette mention paraît indispensable pour éclairer les variations constatées dans un contexte où une inflation de 2,6 % est prévue pour l'année 2024.

Après deux années de baisse, la dépense publique connaîtrait une progression en volume de 0,5 %, essentiellement sous l'effet de la progression de la dépense des ASSO. Celle-ci progresse effectivement de 1,7 %, tandis que la dépense des APUC diminuerait de 1,4 % en 2024, après avoir connu une baisse de 3,6 % en 2023. Il convient de noter que la dépense des APUL progresserait également, à hauteur de 0,9 % en 2024, après une hausse de 1 % en 2023.

III. DES RÉFÉRENCES À LA PROGRAMMATION DES FINANCES PUBLIQUES À ACTUALISER

En application de l'article 1^{er} H de la LOLF, l'article liminaire d'un projet de loi de finances doit rappeler les prévisions de la loi de programmation des finances publiques en vigueur pour l'année en question. C'est l'objet de la dernière colonne du tableau figurant au deuxième alinéa de cet article.

En l'absence d'une loi de programmation en vigueur, le projet de loi de finances pour 2024 reprend toutefois, à l'instar du projet de loi et de la loi de finances pour 2023, les prévisions figurant à l'article 3 du texte initial du projet de loi de

programmation des finances publiques pour les années 2023 à 2027 ⁽¹⁾, déposé le 22 septembre 2022.

Actuellement soumis, en nouvelle lecture, à l'examen du Sénat, ledit projet de loi de programmation des finances publiques pourrait être adopté avant que ne soit examiné en nouvelle lecture le projet de loi de finances pour 2024. Le cas échéant, il conviendra alors d'actualiser en conséquence la colonne concernée du tableau de l'article liminaire.

(1) Ces prévisions font l'objet d'un commentaire spécifique aux pages 99 à 101 du rapport n° 282, fait par M. Jean-René Cazeneuve au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur ledit projet de loi de programmation, enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 4 octobre 2022.

*

* *

PREMIÈRE PARTIE : CONDITIONS GÉNÉRALES DE L'ÉQUILIBRE FINANCIER

TITRE PREMIER : DISPOSITIONS RELATIVES AUX RESSOURCES

I – IMPÔTS ET RESSOURCES AUTORISÉS

A – Autorisation de perception des impôts et produits

Article 1^{er}

Autorisation de percevoir les impôts existants

Résumé du dispositif et effets principaux

L'article 1^{er} du projet de loi de finances autorise la perception des ressources de l'État et des impositions de toutes natures affectées à des personnes morales autres que l'État.

Il prévoit également que, sous réserve de dispositions contraires, les dispositions fiscales du projet de loi de finances s'appliquent au 1^{er} janvier 2024.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

Avant de rejeter la première partie du projet de loi de finances pour 2024, la commission a adopté cet article sans modification.

I. L'AUTORISATION DE PERCEVOIR LES RESSOURCES PUBLIQUES

Aux termes de l'article XIV de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, « *tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement* ». Découlant du principe ainsi posé en 1789, l'article 1^{er} du projet de loi de finances de l'année renouvelle l'autorisation annuelle de percevoir les impôts, élément essentiel de la tradition démocratique en vertu de laquelle l'impôt n'est légitime que parce qu'il est librement consenti par la Nation. Il revient donc au Parlement d'exprimer ce consentement qui, par nature, doit être renouvelé régulièrement.

Compétence exclusive et obligatoire de la loi de finances de l'année, l'autorisation prévue par l'article 1^{er} voit son champ précisé par le 1^o du I de

l'article 34 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) ⁽¹⁾, qui dispose que « *la loi de finances de l'année autorise, pour l'année, la perception des ressources de l'État et des impositions de toutes natures affectées à des personnes morales autres que l'État* ».

L'autorisation n'est accordée que pour l'année, conformément au principe constitutionnel d'annualité repris à l'article 1^{er} de la LOLF. Elle vise non seulement les recettes fiscales mais également l'ensemble des autres ressources perçues en vue de financer le service public : revenus industriels et commerciaux, rémunérations de services rendus, fonds de concours, remboursements de prêts et d'avances, produits de cessions... Elle couvre les impositions de toutes natures affectées aux collectivités territoriales, aux établissements publics et aux organismes divers – publics ou privés – habilités à les percevoir. D'application générale, le principe d'annualité de l'impôt vise à protéger, par cette autorisation, l'ensemble des contribuables, quel que soit l'organisme bénéficiaire de l'imposition.

Cet article matérialise ainsi le monopole de la loi de finances sur l'autorisation de percevoir les impôts et les impositions de toutes natures. En particulier, c'est la loi de finances qui autorise le prélèvement des impositions de toutes natures affectées à la protection sociale et non la loi de financement de la sécurité sociale.

Pour que le consentement soit libre, encore faut-il qu'il soit éclairé. Les ressources perçues par l'État – recettes fiscales, recettes non fiscales et fonds de concours –, ainsi que les dépenses fiscales relatives aux impositions dont le produit est perçu par l'État, sont détaillées respectivement dans les premier et second tomes de l'annexe au projet de loi de finances relative aux évaluations des voies et moyens.

La liste des impositions affectées aux autres organismes publics et la présentation des prélèvements obligatoires par sous-secteur d'administration publique sont fournies respectivement par le premier tome de cette annexe et par le rapport sur la situation et les perspectives économiques, sociales et financières de la nation prévu à l'article 50 de la LOLF.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le dispositif de l'article 1^{er} du projet de loi de finances comporte immuablement deux parties.

Le **I** autorise la perception des ressources de l'État et des impositions de toutes natures affectées à des personnes morales autres que l'État pendant l'année 2024.

Le **II** précise les modalités d'entrée en vigueur des dispositions fiscales de la loi de finances qui ne comportent pas de date d'application particulière : par défaut, elles s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2024.

(1) Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF).

Deux exceptions sont traditionnellement prévues :

– l’une pour l’impôt sur les sociétés, qui prévoit en l’occurrence que celui-ci est dû sur les résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2023, mention nécessaire en raison, d’une part, du fait que la date de clôture de l’exercice diffère d’une entreprise à l’autre et, d’autre part, du mode de recouvrement par acomptes et soldes de cet impôt direct ;

– l’autre pour l’impôt sur le revenu, la loi de finances s’appliquant à l’impôt dû au titre de l’année 2023 et des années suivantes.

La mise en place du prélèvement à la source pourrait conduire à l’extinction progressive de la deuxième exception. Celle-ci demeure cependant nécessaire car l’article 2 du projet de loi a pour objet de revaloriser les seuils et limites du barème de l’impôt sur le revenu de l’année 2023 afin de neutraliser les effets de l’inflation.

*

* *

B – Mesures fiscales

Article 2

Indexation sur l'inflation du barème de l'impôt sur le revenu pour les revenus de 2023 et des grilles de taux par défaut du prélèvement à la source

Résumé du dispositif et effets principaux

Le présent article procède à l'indexation :

- du montant des tranches de revenus du barème de l'impôt sur le revenu (IR) ainsi que de plusieurs seuils et plafonds intervenant dans le calcul de l'impôt, à hauteur de l'évolution des prix hors tabac anticipée pour 2023 par rapport à 2022, soit + 4,8 %. Le coût de la mesure est évalué à 6,1 milliards d'euros ;
- des limites des tranches des grilles de taux par défaut du prélèvement à la source, soit le taux transmis à l'employeur dans les cas où l'administration n'est pas en mesure de calculer le taux personnalisé ou lorsque le contribuable en fait la demande, à hauteur de l'évolution de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'IR.

Dernières modifications législatives intervenues

À l'exception d'une interruption pour l'imposition des revenus de 2011 et de 2012, les lois de finances initiales procèdent, chaque année, à l'indexation du barème de l'IR sur le taux d'inflation anticipé, afin de neutraliser les effets de l'inflation sur le niveau d'imposition à l'IR des ménages.

L'article 2 de la loi de finances pour 2022 a procédé à la revalorisation du barème de l'IR à hauteur de 5,4 %.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté, contre l'avis du Rapporteur général, un amendement de M. Lecamp (MODEM) et de plusieurs de ses collègues procédant à deux modifications du barème proposé par le présent article. La première modification porte sur le montant du plafond de la première tranche de l'IR qui est fixé à 11 380 euros au lieu des 11 294 euros prévus par le texte initial – soit une revalorisation de 5,6 % par rapport au montant de 2022 (et non plus de 4,8 %). La seconde modification conduit à supprimer les alinéas 7 et 8 qui prévoyaient l'indexation sur l'inflation estimée à 4,8 % des montants des seuils des quatrième et cinquième tranches. Ces deux seuils demeurent donc identiques à ceux en vigueur en 2022, soit 78 750 euros pour la quatrième tranche et 168 994 euros pour la cinquième et dernière tranche.

La commission a adopté l'article 2 ainsi modifié. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

Traditionnellement, la loi de finances de l'année revalorise les seuils des différentes tranches du barème de l'impôt sur le revenu (IR) applicable aux revenus de l'année à hauteur du taux d'inflation des prix hors tabac. L'indexation du barème de l'IR sur l'évolution des prix s'est appliquée de façon quasi continue depuis 1969, de manière différenciée selon les tranches du barème dans un premier temps, puis de manière indifférenciée depuis 1981.

Bien qu'il ne relève d'aucune obligation législative, le principe de l'indexation annuelle du barème de l'IR sur l'évolution de l'inflation constitue une mesure plutôt consensuelle de modération de la pression fiscale reconduite, sauf exceptions limitées, chaque année en loi de finances initiale.

Dans le contexte économique et budgétaire contraint qui a suivi la crise de 2009, la dernière loi de finances rectificative pour 2011 ⁽¹⁾ a procédé au gel des seuils du barème pour l'imposition des revenus de 2011 et des années suivantes, permettant ainsi des recettes supplémentaires de l'ordre de 1,6 milliard d'euros en 2012. La loi de finances pour 2013 ⁽²⁾ n'est pas revenue sur le gel et ce n'est qu'avec la loi de finances pour 2014 ⁽³⁾ que la pratique de l'indexation a été rétablie.

Après 2013, chaque loi de finances initiale a ainsi procédé à une revalorisation des tranches du barème de l'IR comme présenté par le tableau suivant.

ÉVOLUTION DU TAUX D'INFLATION ET DE L'INDEXATION DU BARÈME DE L'IMPÔT SUR LE REVENU DEPUIS 2014

Année <i>n</i>	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Indexation du barème réalisée en PLF de l'année <i>n</i> (pour l'imposition des revenus de l'année <i>n-1</i> , en %)	0,8	0,5	0,1	0,1	1	1,6	1	0,2	1,4	5,4
Coût de la mesure en année <i>N</i> (pertes de recettes d'IR, en M€)	700	485	100	100	1 100	1 176	1 100	230	1 500	6 200

Source : commission des finances d'après les articles 2 des lois de finances initiales pour 2014 à 2023.

L'inflation constatée l'année *n* peut s'avérer légèrement différente du taux d'indexation du barème car il est établi sur la base des prévisions d'inflation arrêtées à l'été de l'année *n*, lors de l'élaboration du PLF pour l'année *n+1*. Au cours des dernières années, l'écart entre l'inflation anticipée et l'inflation constatée n'avait *in fine* jamais dépassé 0,1 point. **Depuis 2021, cet écart demeure modéré mais peut s'accroître du fait d'une accélération de l'inflation difficile à anticiper *ex ante*.**

(1) Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, article 16.

(2) Loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013, article 2.

(3) Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, article 2.

La différence entre le taux de revalorisation du barème de l'IR et l'inflation a été de - 0,2 point en 2022 et de + 0,2 point en 2023 ⁽¹⁾.

L'indexation du barème de l'IR n'a pas été remise en cause par la mise en place du prélèvement à la source : l'impôt sur le revenu est toujours liquidé l'année suivant celle de la perception des revenus du foyer fiscal suite à la déclaration annuelle obligatoire du contribuable. Lorsqu'un écart apparaît entre le montant d'impôt sur le revenu dû et l'impôt prélevé à la source, le solde est dû ou l'excédent est restitué. Ainsi, **l'indexation réalisée dans la loi de finances de l'année *n* ajuste le barème de l'IR dû au titre des revenus de l'année *n-1*, déclarés en année *n*.**

L'indexation du barème de l'IR sur l'évolution du niveau des prix permet de maintenir constante la pression fiscale qui pèse sur les contribuables, c'est-à-dire le rapport entre l'impôt dû et le revenu. Dit autrement, elle « neutralise » les effets liés à l'inflation sur le pouvoir d'achat des ménages.

A contrario, si le barème n'évoluait pas dans les mêmes proportions que le niveau des prix, l'impôt dû par les ménages dont les revenus ont augmenté au même rythme que l'inflation s'accroîtrait. La progressivité du barème impliquerait qu'une part plus importante de leurs revenus soit soumise au taux marginal le plus élevé auquel ils sont assujettis et leur taux marginal pourrait lui-même augmenter en cas de changement de tranche. Le poids de l'impôt acquitté par rapport aux revenus du ménage augmenterait en conséquence d'une année sur l'autre. L'indexation est donc une mesure favorable aux contribuables.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. L'INDEXATION DU BARÈME DE L'IMPÔT SUR LE REVENU SUR L'INFLATION, À HAUTEUR DE 5,4 %

1. La revalorisation du barème de l'impôt sur le revenu

• Le **1° du B du I** procède à l'indexation du barème de l'IR sur les revenus perçus ou réalisés en 2023 et déclarés en 2024, en revalorisant chacune des limites des tranches de **4,8 %**. Ce taux correspond à l'évolution prévisionnelle de l'indice des prix hors tabac (IPCHT) en 2023 par rapport à 2022, qui figure dans le *Rapport économique, social et financier* annexé au présent PLF ⁽²⁾.

(1) D'après les chiffres définitifs de l'INSEE, l'inflation hors tabac s'est établie à 1,6 % en 2021 et à 5,2 % en 2022.

(2) C'est à l'occasion de la loi de finances pour 1994 que la prévision d'évolution de l'indice des prix à la consommation hors tabac (IPCHT) de l'année courante par rapport à l'année précédente a été utilisée pour la première fois. L'IPCHT constitue en effet la référence en matière d'indexation depuis la loi n° 92-60 du 18 janvier 1992 renforçant la protection des consommateurs, qui fait obligation de recourir à un indice excluant le tabac pour la détermination des prestations, des rémunérations, des dotations et de tous autres avantages.

**COMPARAISON DES BARÈMES DE L'IMPÔT SUR LE REVENU APPLICABLES AUX REVENUS
DES ANNÉES 2022 ET 2023**

Tranches de revenus 2022	Tranches de revenus 2023	Taux
Jusqu'à 10 777 euros	Jusqu'à 11 294 euros	0 %
10 777 euros – 27 478 euros	11 295 euros – 28 797 euros	11 %
27 478 euros – 78 570 euros	28 798 euros – 82 341 euros	30 %
78 570 euros – 168 994 euros	82 341 euros – 177 106 euros	41 %
Fraction supérieure à 168 994 euros	Fraction supérieure à 177 106 euros	45 %

Source : *commission des finances*

● L'indexation du barème est également une référence pour l'évolution d'autres types de montants conditionnant, selon les cas, une exonération ou une minoration d'imposition, ou encore le plafonnement d'un avantage fiscal. La législation fiscale prévoit ainsi que ces montants sont actualisés chaque année ou, pour certains, tous les trois ans, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.

**LISTE DES DISPOSITIFS DONT LES SEUILS, PLAFONDS OU ABATTEMENTS ÉVOLUENT
EN FONCTION DE LA REVALORISATION DU BARÈME DE L'IR**

Dispositifs	Référence
Impôt sur le revenu	
Seuils de chiffre d'affaires du régime de la micro-entreprise	Article 50-0 du CGI <i>* évolution triennale</i>
Seuils et plafonds applicables pour déterminer le régime d'imposition des exploitants agricoles	Article 69 du CGI <i>* évolution triennale</i>
Seuils et plafonds applicables pour déterminer le régime d'imposition des groupements agricoles d'exploitation en commun	Article 71 du CGI <i>* évolution triennale</i>
Abattement sur le bénéfice imposable des jeunes agriculteurs soumis à un régime réel d'imposition	Article 73 B du CGI <i>* évolution triennale</i>
Seuil et plafond de la déduction forfaitaire des frais professionnels du revenu brut	3° de l'article 83 du CGI
Seuil de recettes annuelles du régime déclaratif spécial	1 de l'article 102 <i>ter</i> du CGI <i>* évolution triennale</i>
Régime du micro-entrepreneur	
Modalités d'imputation des déficits agricoles	1° du I de l'article 156 du CGI
Déductibilité du revenu global d'une somme représentative des avantages en nature des personnes âgées de plus de 75 ans vivant sous le toit du contribuable	2° <i>ter</i> du II de l'article 156 du CGI
Abattement forfaitaire sur le revenu en faveur des personnes modestes invalides ou âgées de plus de 65 ans	article 157 <i>bis</i> du CGI
Abattement applicable aux pensions et retraites	<i>a</i> du 5 de l'article 158 du CGI
Évaluation forfaitaire minimale du revenu imposable d'après certains éléments du train de vie	1 de l'article 168 du CGI
Retenue à la source spécifique sur les revenus salariaux et assimilés des contribuables non-résidents	article 182 A du CGI

Dispositifs	Référence
Retenue à la source spécifique sur les sommes perçues par des contribuables non-résidents en contrepartie de prestations artistiques	Article 182 A <i>bis</i> du CGI
Application du taux minimum aux contribuables non-résidents	Article 197 A du CGI
Réduction d'impôt accordée au titre de certains dons faits par les particuliers	1 <i>ter</i> de l'article 200 du CGI
Grilles de taux par défaut du prélèvement à la source (voir <i>infra</i>)	e du 1 du III de l'article 204 H du CGI
Seuil de RFR associé au bénéfice du taux nul en matière de prélèvement à la source	2 du II de l'article 204 H du CGI
Seuil de chiffre d'affaires pour le régime simplifié d'imposition en bénéfices industriels et commerciaux (BIC)	article 302 <i>septies</i> A <i>bis</i> du CGI <i>*évolution triennale</i>
Fiscalité directe locale	
Plafonds pour les exonérations et dégrèvements de taxe foncière sur les propriétés bâties	I, I <i>bis</i> , II de l'article 1417 du CGI
Autres domaines fiscaux	
Barème de la taxe sur les salaires (TS)	2 <i>bis</i> de l'article 231 du CGI
Seuil de chiffre d'affaires pour la franchise en base ⁽¹⁾	article 293 B du CGI
Seuil de chiffre d'affaires pour le régime simplifié d'imposition en taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	article 302 <i>septies</i> A du CGI
Exigibilité de la TS pour les associations	article 1679 A du CGI
Seuil de revenu imposable pour l'application d'une majoration de l'amende pour faits de fraude fiscale	Article 1740 B du CGI

Source : *commission des finances*.

2. La revalorisation des plafonds applicables au quotient familial

La revalorisation des tranches du barème à hauteur de l'inflation s'accompagne de celle des différents montants utilisés pour le calcul de l'impôt s'agissant de l'avantage retiré du quotient familial.

Visant à corriger la progressivité du barème de l'impôt en fonction de la situation de famille et des charges du foyer fiscal, le quotient familial a pour conséquence d'alléger, à revenu égal, la charge fiscale pesant sur les familles par rapport à celle des redevables taxés sur un nombre inférieur de parts, en permettant d'imposer les revenus ainsi fractionnés dans des tranches plus basses.

Depuis la loi de finances pour 1982, l'avantage fiscal qui résulte de l'application du quotient familial est plafonné, de sorte que, pour les contribuables soumis au plafonnement, cet avantage tend à diminuer, en valeur relative par rapport à l'impôt dû, à mesure que le revenu augmente. Ainsi, le plafonnement bénéficie plus fortement aux contribuables dont les revenus sont les moins élevés.

Le 2° du B du I du présent article procède à l'indexation des plafonds de l'avantage retiré de l'application des différentes parts et demi-parts qui composent le quotient familial.

(1) L'article 10 du présent projet de loi de finances supprime cette indexation à compter du 1^{er} janvier 2025.

INDEXATION DE PLAFONDS ASSOCIÉS AU CALCUL DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

(en euros)

Objet de la limite ou du seuil	Pour l'imposition des revenus de 2022	Pour l'imposition des revenus de 2023
Plafond de l'avantage retiré de chaque demi-part de droit commun de quotient familial	1 678	1 759
Plafond de l'avantage retiré de la part entière de quotient familial accordée au titre du premier enfant à charge des personnes vivant seules en application du II de l'article 194 du CGI	3 959	4 149
Plafond de l'avantage retiré de la demi-part accordée aux personnes célibataires, divorcées ou veuves sans personne à charge ayant élevé seules pendant au moins cinq ans un ou plusieurs enfants en application des <i>a, b</i> et <i>e</i> du 1 de l'article 195 du CGI	1 002	1 050
Plafond de la réduction d'impôt complémentaire au titre de la demi-part supplémentaire accordée à raison de la qualité d'ancien combattant ou de la situation d'invalidité d'un des membres du foyer fiscal en application des <i>c, d, d bis</i> et <i>f</i> du 1 et des 2 à 6 de l'article 195 du CGI	1 673	1 753
Plafond de la réduction d'impôt complémentaire au titre de la part supplémentaire accordée aux contribuables veufs ayant au moins un enfant à charge en application du I de l'article 194 du CGI	1 868	1 958

Source : commission des finances.

Par ailleurs, le rattachement au foyer fiscal d'un enfant majeur marié, pacsé ou chargé de famille, de moins de vingt et un ans ou de moins de vingt-cinq ans s'il poursuit ses études, ouvre droit à un abattement sur le revenu imposable, en application de l'article 196 B du CGI. Le **A du I** du présent article fixe le montant de l'abattement à 6 674 euros pour l'imposition des revenus de 2023.

3. La revalorisation de la décote

En deçà d'un certain montant, l'impôt brut résultant du barème progressif fait l'objet d'une décote après l'application éventuelle du plafonnement des effets du quotient familial et avant la prise en compte des réductions et crédits d'impôt. Ce mécanisme permet de lisser l'entrée dans le barème de l'IR pour les ménages aux ressources modestes.

Son montant est égal à la différence entre, d'une part, 833 euros pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs, ou 1 378 euros pour les couples mariés ou pacsés, soumis à une imposition commune et, d'autre part, 45,25 % du montant de l'impôt brut issu de l'application du barème progressif après le plafonnement des effets du quotient familial.

Les montants associés à la décote sont fixés au *a* du 4 de l'article 197 du CGI et évoluent traditionnellement chaque année dans les mêmes proportions que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'IR.

Le **3° du B du I** du présent article procède à l'indexation de la décote, en portant son montant à 873 euros dans le premier cas et à 1 444 euros dans le second.

Par conséquent, pour les revenus réalisés ou perçus en 2023, la décote trouverait à s'appliquer tant que l'impôt issu du barème serait inférieur à 1 929 euros pour une personne célibataire, divorcée ou veuve et inférieur à 3 191 euros pour les contribuables soumis à une imposition commune.

Ainsi, le montant d'imposition brut d'un célibataire dont le revenu imposable au titre de l'année 2023 s'élèverait à 25 000 euros serait de 1 508 euros ⁽¹⁾. La décote serait de 191 euros ⁽²⁾. Le montant d'imposition dû après l'application de la décote serait de 1 317 euros ⁽³⁾.

B. LA REVALORISATION DES GRILLES DE TAUX PAR DÉFAUT APPLICABLES POUR LES REVENUS PERÇUS OU RÉALISÉS À COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2024

Le taux de la retenue à la source que doivent effectuer les collecteurs est calculé par l'administration fiscale selon les modalités définies à l'article 204 H du CGI. Toutefois, lorsque le débiteur ne dispose pas du taux individualisé ou lorsque l'administration n'est pas en mesure de transmettre un taux suffisamment « à jour » de la situation fiscale du contribuable, il est fait application des grilles de taux dit « par défaut », prévues aux *a* à *c* du III de l'article 204 H du CGI.

Trois grilles, respectivement applicables aux contribuables domiciliés en métropole (*a* du 1 du III), en Guadeloupe, à La Réunion et en Martinique (*b* du 1 du III), en Guyane et à Mayotte (*c* du 1 du III), précisent le taux applicable pour chaque tranche de base mensuelle de prélèvement. Les grilles spécifiques établies pour ces territoires ultra-marins tiennent compte des effets de la réduction de 30 % ou 40 %, selon les cas, qui s'y applique.

Les 1^o à 3^o du C du I du présent article procèdent à une revalorisation des montants retenus pour les bases mensuelles de prélèvement, dans les limites inscrites dans les tableaux ci-dessous.

(1) $(25\,000\text{ €} - 11\,295) * 11\% = 1\,508\text{ €}$.

(2) $873\text{ €} - (1\,508\text{ €} * 45,25\%) = 191\text{ €}$.

(3) $1\,508\text{ €} - 191\text{ €} = 1\,317\text{ €}$.

**GRILLE DU TAUX « PAR DÉFAUT » POUR LES CONTRIBUABLES DOMICILIÉS
EN MÉTROPOLE**

Base mensuelle de prélèvement actuelle	Base mensuelle de prélèvement proposée	Taux proportionnel
Inférieure à 1 518 €	Inférieure à 1 591 €	0 %
Supérieure ou égale à 1 518 € et inférieure à 1 577 €	Supérieure ou égale à 1 591 € et inférieure à 1 653 €	0,5 %
Supérieure ou égale à 1 577 € et inférieure à 1 678 €	Supérieure ou égale à 1 653 € et inférieure à 1 759 €	1,3 %
Supérieure ou égale à 1 678 € et inférieure à 1 791 €	Supérieure ou égale à 1 759 € et inférieure à 1 877 €	2,1 %
Supérieure ou égale à 1 791 € et inférieure à 1 914 €	Supérieure ou égale à 1 877 € et inférieure à 2 006 €	2,9 %
Supérieure ou égale à 1 914 € et inférieure à 2 016 €	Supérieure ou égale à 2 006 € et inférieure à 2 113 €	3,5 %
Supérieure ou égale à 2 016 € et inférieure à 2 150 €	Supérieure ou égale à 2 113 € et inférieure à 2 253 €	4,1 %
Supérieure ou égale à 2 150 € et inférieure à 2 544 €	Supérieure ou égale à 2 253 € et inférieure à 2 666 €	5,3 %
Supérieure ou égale à 2 544 € et inférieure à 2 912 €	Supérieure ou égale à 2 666 € et inférieure à 3 052 €	7,5 %
Supérieure ou égale à 2 912 € et inférieure à 3 317 €	Supérieure ou égale à 3 052 € et inférieure à 3 476 €	9,9 %
Supérieure ou égale à 3 317 € et inférieure à 3 734 €	Supérieure ou égale à 3 476 € et inférieure à 3 913 €	11,9 %
Supérieure ou égale à 3 734 € et inférieure à 4 357 €	Supérieure ou égale à 3 913 € et inférieure à 4 566 €	13,8 %
Supérieure ou égale à 4 357 € et inférieure à 5 224 €	Supérieure ou égale à 4 566 € et inférieure à 5 475 €	15,8 %
Supérieure ou égale à 5 224 € et inférieure à 6 537 €	Supérieure ou égale à 5 475 € et inférieure à 6 851 €	17,9 %
Supérieure ou égale à 6 537 € et inférieure à 8 165 €	Supérieure ou égale à 6 851 € et inférieure à 8 557 €	20 %
Supérieure ou égale à 8 165 € et inférieure à 11 333 €	Supérieure ou égale à 8 557 € et inférieure à 11 877 €	24 %
Supérieure ou égale à 11 333 € et inférieure à 15 349 €	Supérieure ou égale à 11 877 € et inférieure à 16 086 €	28 %
Supérieure ou égale à 15 349 € et inférieure à 24 094 €	Supérieure ou égale à 16 086 € et inférieure à 25 251 €	33 %
Supérieure ou égale à 24 094 € et inférieure à 51 611 €	Supérieure ou égale à 25 251 € et inférieure à 54 088 €	38 %
Supérieure ou égale à 51 611 €	Supérieure ou égale à 54 088 €	43 %

Source : commission des finances d'après le présent article.

**GRILLE DU TAUX « PAR DÉFAUT » POUR LES CONTRIBUABLES DOMICILIÉS
EN GUADELOUPE, À LA RÉUNION ET EN MARTINIQUE**

Base mensuelle de prélèvement actuelle	Base mensuelle de prélèvement proposée	Taux proportionnel
Inférieure à 1 741 €	Inférieure à 1 825 €	0 %
Supérieure ou égale à 1 741 € et inférieure à 1 847 €	Supérieure ou égale à 1 825 € et inférieure à 1 936 €	0,5 %
Supérieure ou égale à 1 847 € et inférieure à 2 035 €	Supérieure ou égale à 1 936 € et inférieure à 2 133 €	1,3 %
Supérieure ou égale à 2 035 € et inférieure à 2 222 €	Supérieure ou égale à 2 133 € et inférieure à 2 329 €	2,1 %
Supérieure ou égale à 2 222 € et inférieure à 2 454 €	Supérieure ou égale à 2 329 € et inférieure à 2 572 €	2,9 %
Supérieure ou égale à 2 454 € et inférieure à 2 588 €	Supérieure ou égale à 2 572 € et inférieure à 2 712 €	3,5 %
Supérieure ou égale à 2 588 € et inférieure à 2 677 €	Supérieure ou égale à 2 712 € et inférieure à 2 805 €	4,1 %
Supérieure ou égale à 2 677 € et inférieure à 2 945 €	Supérieure ou égale à 2 805 € et inférieure à 3 086 €	5,3 %
Supérieure ou égale à 2 945 € et inférieure à 3 641 €	Supérieure ou égale à 3 086 € et inférieure à 3 816 €	7,5 %
Supérieure ou égale à 3 641 € et inférieure à 4 659 €	Supérieure ou égale à 3 816 € et inférieure à 4 883 €	9,9 %
Supérieure ou égale à 4 659 € et inférieure à 5 292 €	Supérieure ou égale à 4 883 € et inférieure à 5 546 €	11,9 %
Supérieure ou égale à 5 292 € et inférieure à 6 130 €	Supérieure ou égale à 5 546 € et inférieure à 6 424 €	13,8 %
Supérieure ou égale à 6 130 € et inférieure à 7 344 €	Supérieure ou égale à 6 424 € et inférieure à 7 697 €	15,8 %
Supérieure ou égale à 7 344 € et inférieure à 8 165 €	Supérieure ou égale à 7 697 € et inférieure à 8 557 €	17,9 %
Supérieure ou égale à 8 165 € et inférieure à 9 280 €	Supérieure ou égale à 8 557 € et inférieure à 9 725 €	20 %
Supérieure ou égale à 9 280 € et inférieure à 12 761 €	Supérieure ou égale à 9 725 € et inférieure à 13 374 €	24 %
Supérieure ou égale à 12 761 € et inférieure à 16 956 €	Supérieure ou égale à 13 374 € et inférieure à 17 770 €	28 %
Supérieure ou égale à 16 956 € et inférieure à 25 880 €	Supérieure ou égale à 17 770 € et inférieure à 27 122 €	33 %
Supérieure ou égale à 25 880 € et inférieure à 56 568 €	Supérieure ou égale à 27 122 € et inférieure à 59 283 €	38 %
Supérieure ou égale à 56 568 €	Supérieure ou égale à 59 283 €	43 %

Source : commission des finances d'après le présent article.

**GRILLE DU TAUX « PAR DÉFAUT » POUR LES CONTRIBUABLES DOMICILIÉS
EN GUYANE ET À MAYOTTE**

Base mensuelle de prélèvement actuelle	Base mensuelle de prélèvement proposée	Taux proportionnel
Inférieure à 1 865 €	Inférieure à 1 955 €	0 %
Supérieure ou égale à 1 865 € et inférieure à 2 016 €	Supérieure ou égale à 1 955 € et inférieure à 2 113 €	0,5 %
Supérieure ou égale à 2 016 € et inférieure à 2 248 €	Supérieure ou égale à 2 113 € et inférieure à 2 356 €	1,3 %
Supérieure ou égale à 2 248 € et inférieure à 2 534 €	Supérieure ou égale à 2 356 € et inférieure à 2 656 €	2,1 %
Supérieure ou égale à 2 534 € et inférieure à 2 632 €	Supérieure ou égale à 2 656 € et inférieure à 2 758 €	2,9 %
Supérieure ou égale à 2 632 € et inférieure à 2 722 €	Supérieure ou égale à 2 758 € et inférieure à 2 853 €	3,5 %
Supérieure ou égale à 2 722 € et inférieure à 2 811 €	Supérieure ou égale à 2 853 € et inférieure à 2 946 €	4,1 %
Supérieure ou égale à 2 811 € et inférieure à 3 123 €	Supérieure ou égale à 2 946 € et inférieure à 3 273 €	5,3 %
Supérieure ou égale à 3 123 € et inférieure à 4 310 €	Supérieure ou égale à 3 273 € et inférieure à 4 517 €	7,5 %
Supérieure ou égale à 4 310 € et inférieure à 5 578 €	Supérieure ou égale à 4 517 € et inférieure à 5 846 €	9,9 %
Supérieure ou égale à 5 578 € et inférieure à 6 291 €	Supérieure ou égale à 5 846 € et inférieure à 6 593 €	11,9 %
Supérieure ou égale à 6 291 € et inférieure à 7 300 €	Supérieure ou égale à 6 593 € et inférieure à 7 650 €	13,8 %
Supérieure ou égale à 7 300 € et inférieure à 8 031 €	Supérieure ou égale à 7 650 € et inférieure à 8 416 €	15,8 %
Supérieure ou égale à 8 031 € et inférieure à 8 897 €	Supérieure ou égale à 8 416 € et inférieure à 9 324 €	17,9 %
Supérieure ou égale à 8 897 € et inférieure à 10 325 €	Supérieure ou égale à 9 324 € et inférieure à 10 821 €	20 %
Supérieure ou égale à 10 325 € et inférieure à 13 891 €	Supérieure ou égale à 10 821 € et inférieure à 14 558 €	24 %
Supérieure ou égale à 13 891 € et inférieure à 17 669 €	Supérieure ou égale à 14 558 € et inférieure à 18 517 €	28 %
Supérieure ou égale à 17 669 € et inférieure à 28 317 €	Supérieure ou égale à 18 517 € et inférieure à 29 676 €	33 %
Supérieure ou égale à 28 317 € et inférieure à 59 770 €	Supérieure ou égale à 29 676 € et inférieure à 62 639 €	38 %
Supérieure ou égale à 59 770 €	Supérieure ou égale à 62 639 €	43 %

Source : commission des finances d'après le présent article.

Le **II** du présent article prévoit que ces modifications des grilles de taux par défaut seront applicables aux revenus perçus ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2024.

III. L'IMPACT DE LA MESURE

Le coût budgétaire de la revalorisation du barème de l'impôt sur le revenu et des seuils et limites qui lui sont associés est chiffré à **6,1 milliards d'euros** pour l'année 2024, au titre des moindres recouvrements de recettes d'impôt sur le revenu

pour l'État. Dans un contexte d'inflation encore élevée, ce coût se rapproche de celui évalué pour l'exercice actuel, soit 6,2 milliards d'euros à la suite d'une revalorisation de + 5,4 % du barème applicable aux revenus de l'année 2022. Il est sans commune mesure avec la revalorisation au titre de l'exercice 2021 durant lequel l'indexation sur l'inflation du barème à hauteur d'1,4 % avait coûté 230 millions d'euros.

Le maintien de la revalorisation du barème de l'impôt sur le revenu sur l'inflation est donc un **choix fort du Gouvernement** pour :

– d'une part, maintenir le pouvoir d'achat des ménages dont le niveau de revenus augmente à la même vitesse que l'inflation puisqu'une absence de revalorisation conduirait à alourdir la pression fiscale sur ces ménages. Environ 1,4 million de ménages seraient dans cette situation d'après les informations données par le Gouvernement au Rapporteur général – parmi eux, 767 000 ménages deviendraient non imposés grâce à l'indexation du barème ;

– et, d'autre part, **soutenir le pouvoir d'achat des ménages dont le niveau de revenu stagne ou évolue moins rapidement que l'inflation** puisque cette revalorisation se traduira par une diminution de leur niveau d'imposition. Ainsi, le Gouvernement a indiqué au Rapporteur général que 20,3 millions de ménages bénéficieraient d'une diminution de leur impôt en 2023.

IMPACT DE LA REVALORISATION DU BARÈME DE L'IR SUR LES FOYERS FISCAUX EN FONCTION DE LEUR TAUX MARGINAL D'IMPOSITION

(en milliers)

Taux du barème de l'IR	Nombre de foyers fiscaux imposés à cotisation constante	Nombre de foyers fiscaux imposés bénéficiant d'une baisse de leur cotisation
0 %	767	30
11 %	631	12 606
30 %	11	7 071
41 %	1	473
45 %	ε	70
Total	1 410	20 250

Nota : les contribuables relevant du taux barème à 0 % disposent de revenus soumis à taux forfaitaire ou proportionnel, notamment au PFU, et sont imposés à ce titre.

Source : réponses du Gouvernement au Rapporteur général.

*

* *

Article 3

Régime fiscal du plan d'épargne avenir climat

Résumé du dispositif et effets principaux

Le présent article instaure le régime fiscal du plan d'épargne avenir climat (PEAC) prévu par l'article 16 du projet de loi relatif à l'industrie verte.

– les gains tirés du PEAC sont exonérés du prélèvement forfaitaire unique sur les revenus des capitaux mobiliers et n'entrent pas en compte dans la détermination du revenu net imposable. Ils sont toutefois intégrés au calcul du revenu fiscal de référence ;

– pour le calcul des plus-values de cession ultérieure, la valeur d'acquisition des titres issus du PEAC à la suite d'un retrait ou de la clôture de ce plan correspond à la valeur de ce titre le jour de l'un ou de l'autre de ces événements.

Le présent article supprime également la possibilité pour les mineurs d'ouvrir un plan d'épargne retraite (PER) individuel. Pour ceux d'entre eux qui en détenaient déjà, aucun versement ne pourra plus être effectué à compter du 1^{er} janvier 2024.

Dernières modifications législatives intervenues

L'article 16 du projet de loi relatif à l'industrie verte instaure le PEAC aux articles L. 221-34-2 à L. 221-34-4 du code monétaire et financier, un nouveau produit d'épargne finançant la transition écologique, exclusivement réservé aux personnes âgées de moins de 21 ans.

Les PER ont été créés par l'article 71 de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (Pacte) et ont vocation à remplacer progressivement les produits antérieurs (Perco, contrats « Madelin », Perp et autres produits assimilés).

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté, contre l'avis du Rapporteur général, un amendement de M. Michel Castellani (LIOT) demandant au Gouvernement de remettre au Parlement, avant le 30 juin 2025, un rapport d'évaluation du plan d'épargne avenir climat estimant le coût de ce produit d'épargne pour les administrations publiques.

La commission a adopté l'article 3 ainsi modifié. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

A. LE PLAN D'ÉPARGNE AVENIR CLIMAT

L'article 16 du projet de loi relatif à l'industrie verte crée un nouveau produit d'épargne exclusivement réservé aux mineurs et aux jeunes jusqu'à vingt-et-un ans, le plan d'épargne avenir climat (PEAC). Les versements effectués sur ce plan seront principalement alloués au financement de l'économie productive et de la transition écologique.

L'objectif de ce nouveau produit financier est d'offrir une solution d'épargne aux mineurs en meilleure adéquation avec les opportunités offertes par

leur profil d'investissement de long terme ainsi qu'avec leurs aspirations en matière d'emploi de cette épargne dont l'encours représentait environ 40 milliards d'euros en 2021 ⁽¹⁾.

• **Les conditions d'ouverture du PEAC sont régies par un nouvel article L. 221-34-2 du code monétaire et financier.**

Réservé **aux personnes de moins de vingt-et-un ans résidant habituellement en France**, ce produit pourra être proposé par des établissements de crédit, des entreprises d'investissement ou d'assurance, des mutuelles et des institutions de prévoyance.

Le PEAC pourra recevoir des **versements en numéraire, dans la limite d'un plafond global** fixé par un arrêté du ministre chargé de l'économie. Lors de l'examen en séance de l'article 16 du projet de loi relatif à l'industrie verte à l'Assemblée nationale, le Gouvernement, a précisé que ce plafond serait fixé au même niveau que celui du livret A, soit 22 950 euros actuellement ⁽²⁾.

• **Le nouvel article L. 221-34-3 du code monétaire et financier (CMF) encadre la destination des versements effectués sur le PEAC.**

Les fonds collectés seront affectés à **l'acquisition de titres financiers contribuant au financement de la transition écologique, d'instruments financiers bénéficiant de niveaux faibles d'exposition aux risques et d'obligations vertes.**

Sauf décision contraire et expresse du titulaire, le **plan d'épargne avenir climat fera l'objet d'une gestion pilotée** avec une désensibilisation progressive aux risques, en fonction de l'horizon de déblocage des sommes. En l'absence de garantie de l'État, cette stratégie d'investissement inspirée de celle du PER permet d'offrir une forme de protection au capital investi.

• **Les modalités de sortie du plan d'épargne avenir climat sont régies par le nouvel article L. 221-34-4 du CMF.**

Cet article prévoit que jusqu'aux dix-huit ans du titulaire du plan, les droits constitués sont bloqués. Lorsque le titulaire a atteint l'âge de dix-huit ans et que son plan a été ouvert depuis plus de cinq ans, plus aucun versement n'est possible mais les retraits partiels de sommes ou de valeurs par le titulaire n'entraînent pas la clôture du plan qui est automatique lorsque celui-ci atteint l'âge de trente ans.

L'étude d'impact de l'article 16 du projet de loi relatif à l'industrie verte avait pris pour hypothèse que le PEAC pourrait avoir le même rendement annuel qu'un placement diversifié en actions avec une maturité de quinze à vingt ans, soit 5 %.

(1) Selon l'étude d'impact de l'article 16 du projet de loi relatif à l'industrie verte.

(2) Compte rendu de la séance du vendredi 21 juillet 2023, 3^{ème} séance ([lien](#)).

B. ÉLÉMENTS RELATIFS À LA FISCALITÉ DES GAINS EN CAPITAL RÉALISÉS PAR DES PARTICULIERS

Les produits de portefeuille-titres et des placements financiers des particuliers, dont fait partie le plan d'épargne avenir climat, relèvent de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers au regard de l'impôt sur le revenu (IR).

Parmi les produits d'épargne accessibles aux mineurs figure le plan d'épargne retraite (PER). Les avantages fiscaux associés aux PER donneraient lieu à des stratégies d'optimisation fiscale dans le cas où ils sont détenus par des mineurs.

1. L'imposition des revenus mobiliers

● La **base d'imposition de l'IR est constituée du revenu net global** dont dispose chaque année le contribuable (article 1^{er} A du code général des impôts - CGI). Il **s'obtient en déterminant d'abord les revenus nets des diverses catégories de revenus** (revenus fonciers, bénéfices industriels et commerciaux, traitements et salaires, revenus des capitaux mobiliers, *etc...*) qui peuvent être imposés selon des règles propres à chacune d'elle, puis en retranchant au total de ces revenus catégoriels les déficits, charges et abattements à déduire du revenu global. **157 du CGI énumère les éléments n'entrant pas en compte pour la détermination du revenu net global.**

● Le I de l'article **150-0 A du CGI définit le régime de droit commun d'imposition à l'IR des gains en capital réalisés par les particuliers** dans le cadre de la gestion à titre non professionnel d'un portefeuille de titres. Sous réserve de régimes spécifiques énumérés au III de cet article, ils sont soumis à un prélèvement forfaitaire unique (PFU). Aussi appelé « *flat tax* », le PFU consiste en une imposition à l'IR à un taux forfaitaire unique de 12,8 % auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux de 17,2 %, soit une taxation globale de 30 % (article 200 A du CGI). Les contribuables y ayant intérêt peuvent toutefois opter pour le barème progressif de l'IR.

● L'article **150-0 D du CGI détaille les différents éléments permettant de déterminer les gains de cessions mentionnés au I du 150-0 A** en définissant le prix de cession ainsi que le prix d'acquisition des valeurs, titres ou droits acquis ou souscrits puis cédés.

Les 11 et 12 de l'article 150-0 D prévoient que, sauf exception prévues par le *a* et le *b* du 12, les moins-values subies au cours d'une année sont imputées exclusivement sur les plus-values de même nature imposables au titre de la même année.

2. Le revenu fiscal de référence

Le revenu fiscal de référence (RFR) est défini au IV de l'article 1417 du CGI. Le montant de revenu à prendre en considération pour le calcul du RFR

comprend les revenus et les plus-values retenus pour l'établissement de l'IR, majorés, le cas échéant, de certains revenus exonérés ou soumis à prélèvement libératoire et de certaines charges déductibles du revenu global.

Le **RFR permet d'apprécier le montant global des revenus du contribuable** qu'il soit redevable de l'IR ou non. Il permet de déterminer l'éligibilité à certaines aides sociales (bourse des collèges, attribution d'un logement social) et certains avantages fiscaux (exonérations d'impôts locaux). Il sert de base d'imposition à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus.

3. Des stratégies d'optimisation fiscale associées aux PER ouverts pour les mineurs

Le plan d'épargne retraite (PER) est un produit d'épargne retraite permettant aux personnes physiques de **se constituer des droits à retraite supplémentaire** par rapport au régime de retraite légal obligatoire.

Une des principales caractéristiques fiscales du PER est la **possibilité offerte au contribuable de déduire de l'assiette de l'IR les versements réalisés sur son plan**. Cette déductibilité est plafonnée et s'opère selon les cas au niveau du revenu catégoriel ou au niveau du revenu global.

En particulier, **les versements volontaires aux PER individuels (1^o de l'article L. 224-2 du code monétaire et financier) sont déductibles du revenu imposable global** dans la limite d'un plafond annuel et individuel (article 163 *quater* du CGI).

Or, le **CMF ne fixe actuellement pas d'âge minimal pour souscrire un plan d'épargne retraite individuel** (articles L. 224-28 et suivants), permettant son ouverture pour un mineur. Ainsi, les cotisations versées par des parents sur un PER ouvert au profit de leur enfant membre du foyer fiscal doivent être regardées comme des versements volontaires de l'enfant et sont, en conséquence, déductibles du revenu global du foyer fiscal.

D'après l'évaluation préalable du présent article, l'élargissement du plafond de déductibilité des versements de l'assiette de l'IR du foyer permis par l'accessibilité du PER aux mineurs, donne lieu à des comportements d'optimisation fiscale.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le **I du présent article** détermine un régime fiscal pour le plan d'épargne avenir climat tandis que le **II** ferme l'accès du plan d'épargne retraite aux mineurs à compter du 1^{er} janvier 2024.

Le projet de loi relatif à l'industrie verte n'étant pas encore promulgué, le **A du III** du présent article prévoit une entrée en vigueur du I identique à celle de son article 16.

A. LE RÉGIME FISCAL DU PLAN D'ÉPARGNE AVENIR CLIMAT

- Après avoir précisé le mode de calcul des gains nets tirés du PEAC, le **1° du I** du présent article exclut ces gains des revenus de capitaux mobiliers soumis au PFU. Pour cela, il ajoute ces gains à la liste des exceptions à l'imposition dans la catégorie des revenus mobiliers fixée au III de l'article 150-0 A du CGI. **Les plus-values réalisées et les dividendes enregistrés chaque année dans le cadre du PEAC sont donc exonérés d'IR et de prélèvements sociaux.**

- Le **2° du I** du présent article complète l'article 150-0 D du CGI qui détaille les modalités de calcul des gains de cessions de valeurs, de titres ou de droits acquis ou souscrits puis cédés qui constituent des revenus mobiliers.

Le **a de ce même 2°** créé un 5 *bis* au sein de l'article 150-0 D qui envisage le cas d'une cession de titres issus du PEAC après un retrait ou la clôture de ce plan. Dans cette hypothèse, le prix d'acquisition de ces titres est réputé être égal à la valeur d'acquisition à la date dudit retrait ou de ladite clôture et non à la date de l'acquisition initiale dans le cadre du PEAC.

Le **b de ce même 2°** prévoit que les moins-values constatées dans un PEAC ne peuvent venir en diminution des plus-values de même nature imposables au titre de la même année au termes des 11 et 12 de l'article 150-0 D.

- Le **3° du I** du présent article ajoute les produits et plus-values de placements retirés d'un PEAC à la liste des éléments, énumérés à l'article 157 du CGI, n'entrant pas en compte dans la détermination du revenu net global.

- Le **4° du I** du présent article prévoit que les titres acquis dans le cadre du PEAC ne sont pas éligibles aux réductions d'impôts prévues aux articles 199 *terdecies*-0 et 199 *terdecies*-0 AB du CGI. Il s'agit de réductions d'impôt accordées aux redevables de l'IR qui effectuent des versements au titre de la souscription en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital de certaines sociétés respectivement non cotées (dispositif « Madelin » ou immobilières, dites « sociétés foncières solidaires » exerçant leur activité dans le domaine du logement social ou à vocation agricole, en faveur d'un public fragile). Ces réductions d'impôt ne peuvent pas concerner, dans le droit en vigueur, des titres figurant dans un plan d'épargne en actions, un compte PME innovation, un plan d'épargne salariale ou un plan d'épargne retraite.

- Enfin, le **5° du I** du présent article intègre les gains nets enregistrés au titre du PEAC à la liste des éléments majorant le revenu net imposable pour déterminer le revenu fiscal de référence qui figure au 1° du IV de l'article 1417 du CGI.

B. SUPPRESSION DE LA POSSIBILITÉ OFFERTE AUX MINEURS D'OUVRIR UN PLAN D'ÉPARGNE RETRAITE

Le **II** du présent article opère deux modifications au code monétaire financier dont l'entrée en vigueur est prévue au 1^{er} janvier 2024 par le **B du III** du présent article.

Le **1° du II** du présent article introduit un nouvel alinéa à l'article L. 224-2 du CMF qui prévoit que les PER détenus actuellement par des mineurs ne pourront plus recevoir de versements après le 1^{er} janvier 2024.

Le **2° du II** du présent article insère un nouvel alinéa à l'article L. 224-28 du CMF qui impose que seul un majeur pourra ouvrir un PER après cette même date.

C. IMPACT BUDGÉTAIRE

L'étude d'impact de l'article 16 du projet de loi relatif à l'industrie avait calculé le manque à gagner lié à l'exonération d'IR et de prélèvements sociaux des plus-values résultants des versements dans le PEAC. Pour cela, l'hypothèse de 677 000 ouvertures de comptes annuels a été retenue et trois scénarios d'abondement de ces comptes ont été envisagés. Selon les scénarios, le manque à gagner pour le budget de l'État est estimé entre 10 et 17 millions d'euros par an.

ÉVALUATION DU MANQUE À GAGNER LIÉ À L'EXONÉRATION D'IMPÔT SUR LE REVENU ET DE PRÉLÈVEMENTS SOCIAUX DU PEAC

(en millions d'euros)

	Scénario 1	Scénario 2	Scénario 3
Montant des versements annuels	682	899	1 140
Exonération de prélèvement forfaitaire obligatoire	10	13	17

Source : étude d'impact de l'article 16 du projet de loi relatif à l'industrie verte.

Par ailleurs, d'après l'évaluation préalable du présent article, la suppression de la possibilité pour les mineurs d'ouvrir un PER engendrerait un gain budgétaire pour l'État de l'ordre de 3,5 millions d'euros.

*

* *

Article 4

**Transposition de la directive (UE) 2022/2523 du 14 décembre 2022
visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes
d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure**

Résumé du dispositif proposé

Le présent article transpose les dispositions de la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 14 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union.

Cette directive transpose elle-même les dispositions du « *modèle de règles globales anti-érosion de la base d'imposition* » (GloBE), connu sous le nom de « pilier 2 », adopté par 136 pays membres du Cadre inclusif de l'OCDE et du G20 en octobre 2021 et publié le 20 décembre 2021.

Cet accord, qui s'inscrit dans la continuité des travaux menés dans le cadre du projet BEPS (*Base erosion profit shifting*), constitue le premier résultat de la solution à deux piliers négociée par les membres du Cadre inclusif pour limiter l'érosion des bases d'imposition des bénéfices des entreprises dans un contexte de numérisation croissante de l'économie.

Le présent article institue une règle d'imposition minimale des profits perçus au niveau mondial par les groupes multinationaux et nationaux de grande envergure implantés en France à un taux minimal effectif de 15 % – sous réserve que ces groupes enregistrent un chiffre d'affaires supérieur à 750 millions d'euros. Cette réforme conduit à instituer un régime d'imposition qui se superpose aux règles d'imposition des bénéfices applicables en droit national.

L'économie générale de l'accord conclu par le Cadre inclusif repose sur une « *approche descendante* » visant à résoudre les situations de sous-imposition en prélevant un impôt le plus haut possible dans la chaîne de détention d'un groupe d'entreprises. Cette caractéristique a pour objectif de limiter les cas de double imposition et les possibilités d'échapper à l'impôt complémentaire.

Ce nouveau régime d'imposition permet ainsi de prélever un impôt complémentaire auprès des entités mères ultimes des groupes multinationaux et nationaux de grande envergure implantés en France pour leurs entités constitutives sous-imposées à l'échelle de l'État (autrement dit de « la juridiction ») où elles sont situées, y compris en France. Dans certains cas, cet impôt pourra être directement prélevé auprès des entités intermédiaires ou entités partiellement détenues de ces groupes. À cette fin, le présent article définit des règles permettant de déterminer l'assiette imposable, le taux, le montant et le redevable de l'impôt complémentaire. Il définit également les obligations déclaratives des groupes multinationaux.

Le taux effectif d'imposition est déterminé en comparant l'ensemble des impôts assis sur les bénéfices (ou une base équivalente) acquittés par les entités constitutives d'un groupe situées dans une même juridiction et la somme de leurs résultats « qualifiés ». Ces résultats sont déterminés à partir des états financiers consolidés du groupe, auxquels sont appliqués plusieurs retraitements.

En cas de sous-imposition, deux mécanismes s'appliquent :

- de manière prioritaire, la règle d'inclusion du revenu (RIR) permet de mettre à la charge d'une entité mère d'un groupe national ou multinational un impôt complémentaire ;
- de manière subsidiaire, la règle des bénéfices insuffisamment imposés (RBII) permet de réattribuer à une juridiction le reliquat d'impôt complémentaire qui n'a pas été prélevé en vertu de la RIR. Les modalités d'allocation du produit de la RBII entre les pays sont assises sur des critères permettant de mesurer la répartition territoriale de l'activité économique du groupe. Le présent article prévoit, pour l'application de la RBII, de créer un prélèvement *ad hoc*.

Par ailleurs, le présent article prévoit d'exercer une option prévue par le modèle de règles GloBE et la directive du 14 décembre 2022, permettant de prélever directement un impôt complémentaire auprès des entités situées en France qui seraient en situation de sous-imposition. Ce prélèvement permettra de capter des recettes fiscales qui seraient, à défaut, perçues par d'autres juridictions ayant institué l'impôt minimal mondial.

Afin d'articuler les règles du pilier 2 avec les législations applicables dans certaines juridictions (y compris la France), le présent article prévoit par ailleurs des modalités de calcul du taux effectif d'imposition particulières pour certaines entités (entités d'investissement, *holdings*, entités à détention minoritaire), certaines opérations (transferts d'actifs et de passifs) ou certains régimes fiscaux (régime des dividendes déductibles, impôt sur les distributions).

Parce que le régime de l'impôt minimal mondial est complexe, ses modalités de mise en œuvre sont régulièrement précisées par le Cadre inclusif au moyen d'instructions complémentaires et de commentaires. Ont ainsi été précisés au cours de l'année 2023 les régimes de protection applicables pour accompagner la montée en charge du pilier 2 ainsi que les modalités de détermination du résultat qualifié. Le présent article intègre ces éléments.

Le présent article définit enfin les modalités de déclaration, de contrôle, de sanction et de recouvrement de l'impôt complémentaire. Pour tenir compte des négociations en cours au niveau du Cadre inclusif, il prévoit également d'habiliter le Gouvernement à légiférer par ordonnance pour prendre toute mesure relevant de ces domaines. Le présent article prévoit en outre que l'impôt complémentaire sera acquitté au moyen d'une déclaration d'informations et d'un relevé de liquidation transmis à l'administration fiscale par les groupes implantés en France 15 mois après la clôture de leur exercice.

Les dispositions relatives à la RIR et à l'impôt complémentaire national s'appliqueront aux exercices ouverts à compter du 31 décembre 2023. Celles portant sur la RBII entreront en vigueur de manière décalée et s'appliqueront aux exercices ouverts à compter du 31 décembre 2024. En conséquence, les premières recettes issues de l'impôt complémentaire seront collectées en 2026 : ce décalage s'explique par le fait que l'impôt complémentaire sera assis sur les résultats enregistrés lors des exercices ouverts en 2024 et calculé à partir du montant d'impôts couverts acquitté en tout ou partie par les entreprises en 2025.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté trois amendements identiques déposés par M. Lefèvre, Mme Magnier, Mme Goulet et plusieurs de leurs collègues, prévoyant que le Gouvernement remet au Parlement, avant le dépôt du projet de loi de finances pour 2025, un rapport relatif à la mise en œuvre de l'imposition minimale internationale des personnes physiques.

La commission a adopté l'article 4 ainsi modifié. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

A. LES RÈGLES NATIONALES D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES DES ENTREPRISES

Les entreprises exploitées en France dont le résultat fiscal est positif sont imposées sur les bénéfices qu'elles dégagent. Les règles d'imposition qui leur sont appliquées dépendent principalement de la nature juridique de la société, selon qu'elle relève de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

1. La définition du bénéfice fiscal

● **La notion de bénéfice fiscal est étroitement liée au résultat comptable de l'entreprise.** En comptabilité, le résultat enregistré à l'issue de l'exercice permet de mesurer les ressources nettes de la société après prise en compte de la dépréciation du capital. Un bénéfice comptable traduit donc l'enrichissement de l'entreprise qui l'enregistre.

La détermination du résultat comptable repose sur un ensemble de normes de natures législative et réglementaire insérées dans le code de commerce, sur le plan comptable général (PCG) ainsi que sur les prescriptions comptables générales ou sectorielles édictées par l'Autorité des normes comptables (ANC). Par ailleurs, au sein de l'Union européenne et depuis le 1^{er} janvier 2005, les comptes consolidés des sociétés cotées et, sur option, les comptes consolidés des sociétés non cotées sont établis en appliquant les normes dites IFRS (*International financial reporting standards*) ⁽¹⁾.

Schématiquement et en vertu des dispositions de l'article L. 123-13 du code de commerce, les comptes annuels d'une société sont composés en premier lieu de son **bilan**, qui décrit les éléments actifs de l'entreprise – ses emplois – et ses passifs – qui correspondent à ses ressources, en faisant apparaître distinctement ses capitaux propres. Les comptes de la société sont en second lieu composés **du compte de résultat**, qui fait état du résultat d'exploitation (entendu comme la

(1) Cette obligation résulte des dispositions du règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales.

différence entre les charges et les ressources d'exploitation), du résultat financier (soit la différence entre les produits et charges financières) et des produits et charges exceptionnelles. La somme de ces différents éléments permet de mesurer la perte ou le bénéfice de l'entreprise.

● Du point de vue fiscal, le bénéfice net d'une entreprise est apprécié à partir de son résultat comptable.

Aux termes de l'**article 38 du code général des impôts** (CGI), le bénéfice net industriel et commercial est à la fois déterminé « *d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation* » et constitué « *par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés* ».

Cette double définition conduit à appréhender le résultat fiscal à la fois comme un résultat calculé à partir des opérations réalisées par l'entreprise et selon une approche fondée sur l'observation de la variation de l'actif net de la société. Elle conduit également à imposer, au-delà des revenus d'exploitation, l'ensemble des revenus accessoires des entreprises, qu'il s'agisse des intérêts de créances, des dépôts, des revenus issus de la location de biens immobiliers ou les revenus de valeurs mobilières.

Les bénéfices non commerciaux et les bénéfices agricoles

Le code général des impôts distingue plusieurs catégories de bénéfices : outre les bénéfices industriels et commerciaux, peuvent être cités les bénéfices agricoles et les bénéfices non commerciaux (BNC), qui recouvrent les bénéfices des professions indépendantes n'ayant pas un caractère commercial. Si les bénéfices agricoles sont déterminés par renvoi aux règles applicables aux entreprises industrielles et commerciales ⁽¹⁾, le BNC est constitué par « *l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession [...] il tient compte des gains ou des pertes provenant soit de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession, soit des cessions de charges ou d'offices, ainsi que de toutes indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle* » ⁽²⁾.

Cette approche, comparable à celle retenue dans le cadre des BIC, se fonde principalement sur la différence entre les recettes et les dépenses de la société.

Pour déterminer son résultat fiscal, **les sociétés doivent toutefois procéder à un certain nombre de rectifications extracomptables pour mesurer leur perte nette ou leur bénéfice net**. Ces dernières, prévues par le code général des impôts, sont nombreuses et de plusieurs ordres :

(1) Article 72 du code général des impôts.

(2) Article 93 du code général des impôts.

– de manière non exhaustive, **les majorations** (ou réintégrations) extracomptables concernent notamment les fractions de rémunération non déductibles, les amendes et pénalités, les provisions et charges à payer non déductibles, les moins-values nettes à long terme de l'exercice ou encore les amortissements non déductibles fiscalement et les amortissements réputés différés du point de vue fiscal ;

– à l'inverse, **les déductions extracomptables** à imputer sur le résultat de l'entreprise portent notamment sur certaines majorations d'amortissement, les provisions et charges à payer non déductibles antérieurement taxées qui sont réintégréées dans les résultats de l'exercice, les plus-values nettes à court terme dont l'imposition est différée ou encore les dividendes reçus par les sociétés relevant du régime mère-fille.

L'impôt différé : une divergence temporaire entre le résultat comptable et le résultat fiscal

Le décalage entre résultat fiscal et résultat comptable peut prendre un caractère définitif ou temporaire : le premier cas concerne par exemple l'impossibilité de déduire des amendes et pénalités de son résultat fiscal.

D'autres charges non déductibles fiscalement peuvent toutefois ouvrir droit à une déduction future, que l'entreprise enregistre en comptabilité comme un impôt différé actif – en d'autres termes, une créance d'impôt qui sera déductible lors d'un exercice ultérieur. À l'inverse, un impôt différé passif correspond à un produit imposable lors d'un exercice à venir.

À titre d'exemple, si une entreprise enregistre une provision pour anticiper le départ à la retraite futur d'un ou plusieurs de ces salariés, cette charge est déduite du résultat comptable de l'entreprise mais pas de son résultat fiscal pour l'exercice au cours duquel elle a été constituée – elle est donc comptabilisée en impôt différé actif. En revanche, lors du départ en retraite des salariés, le versement de leur indemnité de départ sera fiscalement déductible : l'écart entre le résultat comptable et le résultat fiscal sera par conséquent résorbé.

Des passifs d'impôt différé sont également comptabilisés dans le cas d'amortissements dégressifs ou accélérés, pour lesquels la société devra opérer une reprise progressive des amortissements déduits fiscalement durant les premières années d'utilisation du bien.

2. Une pluralité de régimes d'imposition des bénéficiaires

Les bénéficiaires sont imposés de manières différentes selon la forme juridique de l'entreprise : en principe, les sociétés de capitaux sont assujetties à **l'impôt sur les sociétés (IS)** tandis que les bénéficiaires des sociétés de personnes sont directement taxés à **l'impôt sur le revenu (IR)** entre les mains de leurs associés ⁽¹⁾.

(1) Cette règle connaît toutefois un certain nombre d'exceptions, dans la mesure où les sociétés de capitaux peuvent sous certaines conditions opter pour le régime des sociétés de personnes. À l'inverse, certaines sociétés de personnes, telles que les sociétés en commandite simple, les sociétés en nom collectif, les sociétés civiles ou les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL) peuvent opter pour le régime de l'IS.

Ont pu s'ajouter à ces impôts des contributions assises sur les bénéfices revêtant un caractère permanent ou temporaire.

L'ensemble de ces impôts représentait 48 % de l'ensemble de la fiscalité directe des entreprises en 2021.

PRODUIT BRUT DES IMPOSITIONS DE TOUTE NATURE ASSISES SUR LES BÉNÉFICES DES ENTREPRISES ENTRE 2018 ET 2021

(en millions d'euros)

	2018	2019	2020	2021
Impôt sur les sociétés	54 364	59 109	55 712	61 362
Impôt sur le revenu	9 406	10 062	9 617	9 974
Contribution sociale sur les bénéfices	1 118	1 240	1 171	1 042
Taxe de 3 % sur les versements de dividendes	4	0	0	0
Total	64 892	70 411	66 500	72 378

Source : commission des finances, d'après les données de l'INSEE.

a. L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés

i. Les principes généraux

Les associés des sociétés de personnes sont, aux termes de l'article 8 du CGI, « *personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans [cette] société* ». Les bénéfices de ces sociétés, dites translucides, sont ainsi intégrés au revenu imposable des associés pour leur part de bénéfice correspondant à leurs droits sociaux et soumis au barème progressif de l'IR ⁽¹⁾.

L'IS est quant à lui établi au nom de l'entreprise en tant que personne morale pour l'ensemble de ses activités imposables en France. Dans ce cadre, les bénéfices des sociétés sont imposés de manière proportionnelle au taux de 25 % ⁽²⁾, sous réserve des différents taux réduits applicables (cf. *infra*). Le taux de l'IS, s'élevant auparavant à 33 1/3 %, a progressivement diminué entre les années 2018 à 2022 en vertu des dispositions des articles 84 de la loi de finances pour 2018 ⁽³⁾ et 39 de la loi de finances pour 2020 ⁽⁴⁾.

(1) Ce principe connaît toutefois des exceptions, notamment en ce qui concerne les microentreprises optant pour le régime classique dit micro fiscal ou le régime du versement libératoire.

(2) Article 219 du CGI.

(3) Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

(4) Loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

TRAJECTOIRE DE BAISSÉ DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS ENTRE 2018 ET 2022

	2018	2019	2020	2021	2022
Taux normal de l'IS pour la tranche de bénéfices inférieure à 500 000 euros	28 %	28 %	28 %	26,5 %	25 %
Taux normal de l'IS pour la tranche de bénéfices supérieure à 500 000 euros	33,33 %	31 %	28 %	26,5 %	25 %
			31 % pour les entreprises dont le CA ≥ 250 M€	27,5 % pour les entreprises dont le CA ≥ 250 M€	

Source : commission des finances.

• **Les entreprises soumises à l'IS peuvent néanmoins bénéficier d'un certain nombre de régimes spécifiques** modifiant leur assiette taxable :

– le mécanisme de **report des déficits** (en avant ou en arrière) permet sous certaines conditions de considérer le déficit observé pour une année en charge déductible du résultat d'un exercice ultérieur ou de l'exercice de l'année antérieure ⁽¹⁾ ;

– le **régime mère-fille**, prévu aux articles 145 à 216 du CGI, permet à toute société tête de groupe qui détient une participation d'au moins 5 % dans une de ses filiales d'être exonérée d'IS à hauteur de 95 % des produits nets des participations qui lui sont versés par celle-ci ;

– les cessions de titres de participation détenus depuis au moins deux ans sont exonérées d'IS, sous réserve de la réintégration d'une quote-part de frais et charges de 12 % imposée au taux normal ⁽²⁾.

– le régime de **l'intégration fiscale**, prévu aux articles 223 A et suivants du CGI, permet sur option à une société mère d'intégrer dans ses résultats fiscaux les résultats de ses filiales françaises dont elle détient au moins 95 % du capital – à la condition que la société tête de groupe ne soit pas elle-même détenue à plus de 95 % par une autre personne morale soumise à l'IS.

ii. Les règles particulières

Un certain nombre de dispositifs portant sur le taux ou l'assiette de l'impôt acquitté par les entreprises dérogent aux règles de droit commun.

• En premier lieu, **des exonérations spécifiques** sont prévues par les articles 206, 207 et 208 du CGI pour :

(1) Aux termes de l'article 209 du CGI, les déficits passés sont reportables dans la limite de 1 million d'euros, majorée de 50 % de la fraction du bénéfice qui excède cette limite. L'article 220 quinquies du CGI prévoit par ailleurs que le report en arrière n'est possible que sur les bénéfices de l'exercice précédent et il est plafonné au montant le plus faible entre lesdits bénéfices et 1 million d'euros. Il n'est en outre ouvert qu'aux bénéfices frappés du taux plein ou du taux réduit des PME.

(2) Article 219 du CGI.

– les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901, les syndicats professionnels, les fondations reconnues d'utilité publique, les fondations d'entreprises, les fonds de dotation et les congrégations dont la gestion est désintéressée, lorsque leurs activités non lucratives restent significativement prépondérantes et le montant de leurs recettes d'exploitation tirées de leurs activités lucratives n'excèdent pas 76 679 euros ;

– à conditions « *qu'elles fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent* », les sociétés coopératives agricoles d'approvisionnement et d'achat, les sociétés coopératives agricoles de production, de transformation, conservation et vente de produits agricoles ⁽¹⁾ ainsi que les unions de ces mêmes sociétés ;

– les coopératives artisanales et leurs unions, les coopératives d'entreprises de transports, les coopératives artisanales de transport fluvial ainsi que les coopératives maritimes et leurs unions ⁽²⁾ ;

– les organismes d'habitations à loyer modéré (HLM), les sociétés d'économie mixte de construction et de gestion de logements sociaux, ainsi qu'Action Logement Services et Action Logement Immobilier ;

– les établissements publics de recherche et les établissements publics d'enseignement supérieur et les fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche.

– les sociétés mobilières d'investissement, pour les bénéfices réalisés dans le cadre de leur objet légal (en ce qui concerne les Sicav) ou pour la partie des bénéfices provenant des produits nets de leur portefeuille ou des plus-values de cession qu'elles réalisent sur la vente de titre faisant partie de ce portefeuille (pour les Sicaf) ;

– les sociétés de capital-risque, pour une partie de leurs produits et plus-values nets provenant de leur portefeuille et les fonds communs de créance ;

– les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable ;

– les sociétés immobilières de gestion, pour la fraction de leur bénéfice net qui provient de la location de leurs immeubles.

• **Le code général des impôts aménage en outre plusieurs taux réduits de l'impôt sur les sociétés**, applicables soit à une fraction du bénéfice soit à certains types de revenus :

(1) Pour cette catégorie de société, le droit en vigueur exclut de l'exonération d'IS certaines opérations : les ventes effectuées dans un magasin de détail distinct de l'établissement principal de la société coopérative, les opérations de transformation de produits autres que ceux destinés à l'alimentation de l'homme et les opérations réalisées avec des non-sociétaires.

(2) Sauf pour les affaires effectuées avec des non-sociétaires.

– les petites et moyennes entreprises (PME) dont le chiffre d'affaires est inférieur à 7,63 millions d'euros sont imposées à 15 % sur la fraction de leur bénéfice n'excédant pas 42 500 euros, sous réserve qu'elles soient détenues à 75 % par des personnes physiques ou par des sociétés qui satisfont elles-mêmes à cette condition ;

– les plus-values à long terme afférentes aux titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées sont imposées au taux de 19 %, en vertu du *a* du I et du IV de l'article 219 du CGI ;

– en application du *a* du I de l'article 219 du CGI, les plus-values de long terme font l'objet d'une imposition séparée au taux de 15 % ;

– les produits tirés de la cession ou de la concession de certains actifs incorporels, notamment les brevets, font l'objet d'une imposition séparée au taux de 10 %, en vertu du même *a* ;

– les plus-values tirées de la cession de locaux professionnels destinés à être transformés en locaux d'habitation sont imposées au taux réduit de 19 % ⁽¹⁾ ;

– les revenus patrimoniaux des établissements publics ainsi que des associations et collectivités non soumis à l'IS sont imposés aux taux de 24 %, 15 % ou 10 % en fonction de la nature de leurs revenus, en application des dispositions de l'article 219 *bis* du CGI.

● La charge fiscale due par les sociétés à raison de leurs bénéfices peut enfin être allégée par l'application de différents **crédits ou réductions d'impôt**.

La distinction entre crédit et réduction d'impôt

Les réductions et crédits d'impôt viennent en déduction de l'impôt calculé. La réduction d'impôt s'impute sur l'impôt avant imputation d'éventuels crédits d'impôt et prélèvements ou retenues non libératoires. Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède le montant de l'impôt dû, l'excédent ne peut donner lieu à remboursement.

À l'inverse, dans le cas où le montant du crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû, le surplus est, selon les cas, immédiatement remboursable ou ouvre une créance pouvant être imputée sur l'impôt dû au titre d'un nombre limité d'exercice ultérieur (la fraction non consommée donnant lieu à un remboursement au terme de la période).

De manière non exhaustive, les crédits d'impôt dont peuvent bénéficier les entreprises se composent entre autres :

– du **crédit d'impôt recherche** (CIR), qui bénéficie aux entreprises qui exposent des dépenses de recherche au cours de l'année et dont le taux s'élève à

(1) Articles 210 et 219 du CGI.

30 % pour la fraction de dépenses inférieure ou égale à 100 millions d'euros et 5 % au-delà ⁽¹⁾ ;

– le **crédit d'impôt « Prêt à taux zéro »**, qui concerne les établissements de crédit ou les sociétés de financement passibles de l'IS, au titre des avances remboursables ne portant pas intérêt consenties à des personnes physiques soumises à des conditions de ressources ⁽²⁾ ;

– du **crédit d'impôt à raison des investissements productifs réalisés dans les départements d'outre-mer** avant le 31 décembre 2029 ⁽³⁾, dont le taux s'élève à 38,25 % pour les entreprises soumises à l'IR et 35 % pour les entreprises soumises à l'IR.

La principale réduction d'impôt applicable aux entreprises concerne celle portant sur les dons faits à des œuvres ou organismes d'intérêt général (réduction d'impôt « mécénat »), dont le taux s'élève à 60 % du montant du don pour la fraction inférieure ou égale à 2 millions d'euros et à 40 % pour la fraction excédant ce montant, dans la limite du montant le plus élevé entre un plafond de 20 000 euros et 0,5 % du chiffre d'affaires hors taxe de l'entreprise ⁽⁴⁾.

b. Les contributions additionnelles, exceptionnelles ou sectorielles

Outre l'IR et l'IS, le législateur fiscal est régulièrement amené à instaurer des contributions temporaires ou permanentes frappant le résultat des entreprises.

● Les entreprises dont le chiffre d'affaires excède 7,63 millions d'euros sont ainsi, en application de l'article 235 *ter* ZC du CGI, assujetties à une **contribution additionnelle à l'IS égale à 3,3 % de l'IS dû**. Cette contribution a pour effet, de porter le taux facial de l'IS à 25,825 % pour les entreprises qui en sont redevables.

● De plus, l'article 40 de la loi de finances pour 2023 a institué une **contribution temporaire de solidarité sur les surprofits du secteur de l'énergie** : celle-ci est assise sur la part des résultats imposables de l'exercice 2022 qui excède de 20 % la moyenne des résultats imposables des quatre exercices précédents et son taux est égal à 33 %.

● Certains dispositifs sectoriels, sans être assis sur le résultat, s'y rattachent indirectement. Tel est notamment le cas de **la taxe sur les excédents de provision pour sinistres restant à payer**, prévue à l'article 235 *ter* X du CGI. Cette taxe, due par les entreprises d'assurance de dommage, vise à imposer les provisions

(1) Article 244 quater B du CGI.

(2) Aux termes de l'article 244 quater V du CGI, le montant du crédit d'impôt est égal « à la somme actualisée des mensualités dues au titre du prêt ne portant pas intérêt et la somme actualisée des montants perçus au titre d'un prêt de mêmes montant et durée de remboursement, consenti à des conditions normales de taux à la date d'émission de l'offre de prêt ne portant pas intérêt ».

(3) Articles 244 quater W, 199 *ter* U, 220 Z quater et 223 O du CGI.

(4) Article 238 bis du CGI.

excédentaires qu'elles ont constituées et qu'elles ont pu déduire de leur résultat imposable. Son taux s'élève à 0,40 % par mois écoulé depuis la constitution de la provision.

3. Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés

● En principe en application du I de l'article 209 du CGI, l'IS ne frappe que les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, certains revenus et profits de source française réalisées par les entreprises étrangères et ceux dont l'imposition est attribuée à la France en vertu d'une convention internationale.

Par conséquent, les sociétés françaises ne sont pas soumises à l'IS pour les bénéfices réalisés par leurs entreprises exploitées à l'étranger. Lorsqu'une entreprise exerce son activité en France et à l'étranger, seule la part des bénéfices correspondant à l'entreprise exploitée en France est taxée.

● **Cette règle est toutefois atténuée par l'application de certaines dérogations dont le but est de lutter contre l'évasion fiscale internationale :**

– en application de **l'article 57 du CGI**, l'administration fiscale peut rectifier les comptes des entreprises liées à des entreprises étrangères du montant des bénéfices indirectement transférés à ces dernières ;

– en application du **régime dit des sociétés étrangères contrôlées (SEC)**, prévu à l'article 209 B du CGI, les bénéfices des sociétés contrôlées directement ou indirectement à plus de 50 % par une société établie en France et soumise à un régime fiscal privilégié sont imposables à l'IS en France.

Le régime fiscal privilégié est défini à l'article 238 A du CGI : il s'agit des juridictions dans lesquelles les personnes physiques ou morales ne sont pas imposables ou sont assujetties à des impôts sur les bénéfices et les revenus dont le montant est inférieur de 40 % ou plus à celui de l'impôt dont elles auraient été redevables dans des conditions de droit commun en France. Cet article définit également des limites quant à la faculté des entreprises à déduire certaines charges de leur résultat lorsque celles-ci ont été payées ou dues à des personnes établies dans une juridiction à fiscalité privilégiée.

Ces mécanismes anti-abus sont complétés par l'article 238-0 A du CGI, qui définit les États et territoires non coopératifs (ETNC). Ceux-ci sont identifiés chaque année par arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget sur le fondement de critères définis par le droit national relatifs aux échanges d'information. La liste des ETNC intègre également les pays qui figurent sur la liste européenne des États non coopératifs (dite « liste noire ») s'ils facilitent la création de dispositifs extraterritoriaux dépourvus de substance économique réelle et destinés à attirer des bénéfices, ou s'ils ne respectent pas au moins un des critères

définis par le Conseil de l'Union européenne en matière de transparence fiscale et d'équité fiscale ⁽¹⁾.

B. LE DÉVELOPPEMENT DE LA LUTTE INTERNATIONALE CONTRE L'ÉROSION DES BASES D'IMPOSITION DES ENTREPRISES

1. La mise en œuvre du projet BEPS à l'échelle de l'OCDE

● Fondées sur un système de conventions fiscales dont le contenu était largement hérité des principes élaborés par la Société des nations dans les années 1920, **les règles nationales et internationales de lutte contre la double imposition se sont progressivement révélées inadéquates** pour appréhender la base taxable des entreprises multinationales.

En premier lieu, **l'intégration croissante de l'économie** et la fragmentation des chaînes de valeur ont favorisé le développement de schémas agressifs permettant à ces entreprises d'optimiser la localisation de leur base taxable. En second lieu, **l'importance croissante de la propriété intellectuelle** dans la création de valeur a modifié leur modèle d'affaires et a favorisé la constitution d'actifs incorporels facilement mobiles. La numérisation de l'économie renforce ce phénomène, en permettant désormais aux entreprises de dissocier la création de valeur de leur présence physique sur un marché.

La planification fiscale agressive des entreprises multinationales a pour ressort principal l'exploitation des asymétries pouvant exister entre les différents régimes fiscaux nationaux. Elle conduit par ailleurs à exacerber la concurrence fiscale entre les États. Cette situation, déjà identifiée en 2006 lors du Forum sur l'administration de l'impôt à Séoul, a motivé la mise en œuvre **d'un plan d'action coordonné et mis en œuvre à l'échelle de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)**.

● Les travaux menés en 2013 par cette dernière ont conduit à estimer que les transferts de bénéfices opérés par les groupes multinationaux génèrent un manque à gagner pour les États compris entre 4 et 10 % des recettes totales de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, soit entre 100 et 240 milliards de dollars par an au niveau mondial. En conséquence, les pays membres de l'OCDE et du G20 ont adopté en 2013 un projet nommé BEPS (*Base erosion and profit shifting*), composé de trois objectifs principaux, eux-mêmes déclinés en 15 actions.

Les rapports finaux sur chaque action du projet BEPS ont été publiés en 2015. Y figurent des recommandations de « bonnes pratiques » faites pour assurer une meilleure coordination des régimes fiscaux ainsi que des mesures nécessitant des modifications de législation interne, réalisées sous le contrôle des pairs.

(1) En vertu des dispositions d'un arrêté du 3 février 2023, les ETNC se composent des Îles vierges britanniques, des Seychelles, d'Anguilla, du Panama, des Bahamas, des Îles Turques et Caïques, du Vanuatu, des Fidji, du Guam, des Îles Vierges américaines, des Palaos, de Samoa et de Trinité et Tobago.

Les actions du projet BEPS

- action n° 1 : relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique ;
- action n° 2 : neutraliser les effets des dispositifs hybrides ;
- action n° 3 : concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées ;
- action n° 4 : limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers ;
- action n° 5 : lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance ;
- action n° 6 : empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas ;
- action n° 7 : empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable ;
- actions n° 8 à 10 : aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur ;
- action n° 11 : mesure et mise en œuvre du « BEPS » ;
- action n° 12 : règles de communication obligatoire d'informations ;
- action n° 13 : documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays ;
- action n° 14 : accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends ;
- action n° 15 : signature d'une convention multilatérale modifiant les conventions fiscales bilatérales afin de mettre en œuvre les mesures du projet BEPS

Certaines de ces actions, telle l'action 2, visent principalement à lutter contre les abus prenant la forme d'une double déduction, ou d'une déduction sans imposition correspondante dans un autre pays. D'autres visent à moderniser les règles fiscales ou à renforcer les informations mises à disposition des administrations fiscales. L'action 15 vise plus spécifiquement à rendre effective les recommandations du projet BEPS par l'adoption d'une convention multilatérale.

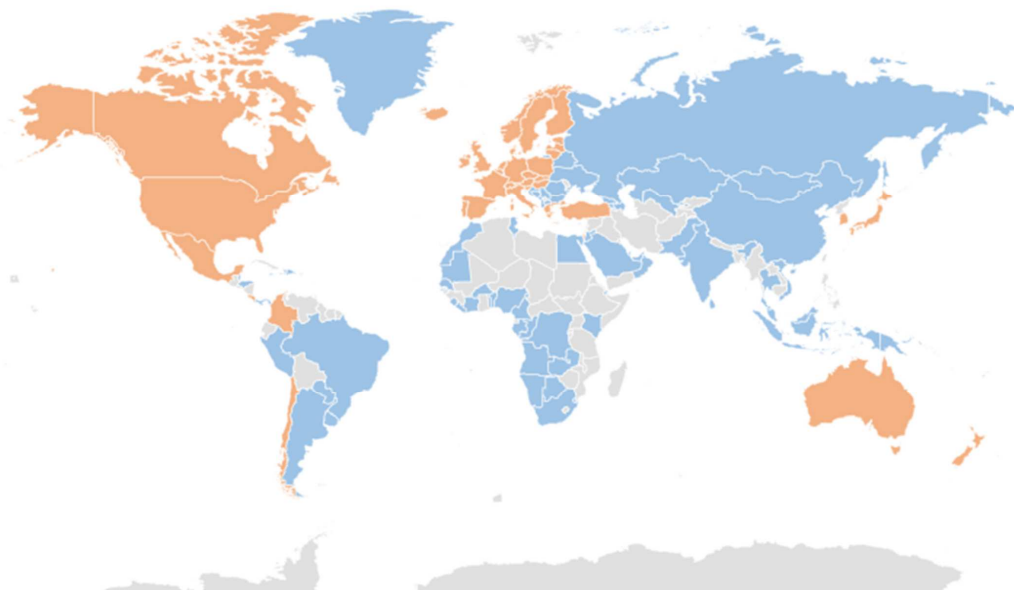
Cette « *convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS* » (dite MLI), signée en 2017, est entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019 en France, après que sa ratification a été préalablement autorisée par le Parlement ⁽¹⁾. Elle a pour spécificité de modifier de façon synchronisée et uniforme le réseau de conventions fiscales bilatérales d'élimination de la double imposition de l'ensemble des États signataires.

● Afin de rendre ses recommandations les plus effectives possible, **l'OCDE a enfin modifié sa gouvernance en fondant un « Cadre inclusif » associant des pays non membres de l'OCDE**. Ce cadre, dont la première réunion s'est tenue en

(1) En 2022, la convention dite MLI couvrait 99 juridictions et avait été ratifiée par 77 d'entre elles.

juin 2016 à Tokyo, regroupe désormais 143 États ainsi que 15 organisations internationales et régionales dotées du statut d'observateur ⁽¹⁾.

PAYS MEMBRES DU CADRE INCLUSIF DE L'OCDE ET DU G20*



*Apparaissent en orange les pays membres de l'OCDE et en bleu les pays non membres de l'OCDE mais membres du Cadre inclusif.

Source : commission des finances, d'après l'OCDE.

2. Les mesures adoptées par l'Union européenne pour lutter contre l'érosion des bases d'imposition des entreprises

L'Union européenne a lancé plusieurs travaux tirant les conséquences des pistes de travail dressées par la Commission européenne dans une communication du 17 juin 2015 ⁽²⁾.

Ces travaux, pour certains directement inspirés des actions de BEPS, ont plus particulièrement conduit à l'adoption de plusieurs séries de directives, qui ont ensuite été transposées en droit interne.

• La directive « **ATAD 1** » (pour *Anti tax avoidance directive*) du 12 juillet 2016 ⁽³⁾ avait pour objectif principal de lutter contre les dispositifs hybrides, de

(1) Parmi ces organisations figurent notamment l'Organisation des Nations Unies (ONU), l'Organisation mondiale du Commerce (OMC), la Banque mondiale et le Fonds monétaire international (FMI).

(2) Commission européenne, Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires, 17 juin 2015.

(3) Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

renforcer les règles relatives aux SEC, d'encadrer plus fortement la déductibilité des charges financières, de créer une *exit tax* sur les plus-values latentes et d'instituer une clause anti-abus générale en matière d'impôt sur les sociétés. La directive « **ATAD 2** » du 29 mai 2017 étend quant à elle les mesures contre les dispositifs hybrides prévues par ATAD 1 à ceux faisant intervenir un pays tiers à l'Union européenne.

Les dispositions de ces directives ont rendu nécessaires plusieurs mesures de transposition en droit national, introduites par les lois de finances pour 2019 et 2020 ⁽¹⁾ :

– à l'article 212 *bis* du CGI s'agissant de l'encadrement pour la déductibilité des charges financières ;

– aux articles 205 B à 205 D du CGI en ce qui concerne les dispositifs hybrides ;

– à l'article 205 du CGI concernant la clause anti-abus générale en matière d'IS.

● **L'Union européenne a de surcroît mis en place un système d'échange automatique d'informations fiscales** entre administrations nationales s'inscrivant dans les recommandations du projet BEPS.

Les règles applicables en la matière résultent des dispositions de sept directives dites DAC (*directive on administrative cooperation*), successivement adoptées et transposées en droit national pour compléter le champ des informations susceptibles d'être échangées :

– la directive DAC 1 du 15 février 2011 ⁽²⁾ porte sur les revenus ayant leur source dans un État membre et perçus par un résident d'un autre État membre ;

– la directive DAC 2 du 9 décembre 2014 ⁽³⁾ reprend la norme mondiale de l'OCDE en matière d'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;

– la directive DAC 3 du 8 décembre 2015 ⁽⁴⁾ étend le champ des informations échangées aux rescrits accordés aux entreprises pour le traitement fiscal de leurs opérations transfrontalières (ce qui inclut les accords préalables de prix de transfert) ;

(1) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 et loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

(2) Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE.

(3) Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

(4) Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal

– la directive DAC 4 du 25 mai 2016⁽¹⁾ porte sur les échanges de déclarations pays par pays transmises par les entreprises aux administrations fiscales ;

Les déclarations pays par pays

L'action 13 du projet BEPS prévoit que les grands groupes multinationaux réalisent et transmettent aux autorités fiscales un *reporting* pays par pays (*Country by country reporting* – CbCR) de leurs activités. Cette recommandation a été introduite en droit interne depuis le 1^{er} janvier 2016 en France et incombe, en application de l'article 223 *quinquies* C du CGI, aux entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires de plus de 750 millions d'euros.

Cette déclaration doit comporter la répartition pays par pays des bénéfices du groupe, des agrégats économiques comptables et fiscaux ainsi que des informations sur la localisation et l'activité des entités le constituant.

– la directive DAC 5 du 6 décembre 2016⁽²⁾ porte sur les informations collectées dans le cadre de la lutte anti-blanchiment ;

– la directive DAC 6 du 25 mai 2018⁽³⁾ impose aux conseillers fiscaux de déclarer aux autorités fiscales les transactions de leurs clients qui présentent un caractère potentiellement agressif ;

– la directive DAC 7 du 22 mars 2021⁽⁴⁾ prévoit enfin l'obligation pour les opérateurs de plateforme de déclarer auprès de l'administration fiscale les opérations réalisées par des vendeurs et prestataire par son intermédiaire.

• Enfin, l'Union européenne a également conduit des travaux visant à **renforcer la transparence des comptes des entreprises multinationales**. La directive 2021/2101/UE du 24 novembre 2021⁽⁵⁾ prévoit ainsi que les entreprises dont le chiffre d'affaires excède 750 millions d'euros ont l'obligation, avant le 30 juin 2026, de rendre public un document décrivant la nature de leurs activités, le montant de leur chiffre d'affaires, de leurs bénéfices et bénéfices non distribués, ainsi que l'impôt sur les bénéfices qu'elles paient dans chaque État membre de l'Union européenne et chaque pays figurant sur la liste de l'Union européenne relative aux pays et territoires non coopératifs.

(1) Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

(2) Directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux.

(3) Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

(4) Directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

(5) Directive 2021/2101/UE du 24 novembre 2021 du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés

Cette directive a été transposée par l'ordonnance n° 2023-438 du 21 juin 2023 relative à la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices.

C. L'IMPÔT MINIMAL MONDIAL : UNE INNOVATION SANS PRÉCÉDENT ISSUE DE LA SOLUTION À DEUX PILIERS NÉGOCIÉE PAR LE CADRE INCLUSIF OCDE/G20

Pour compléter les actions du projet BEPS et afin de tirer les conséquences de la numérisation croissante de l'économie, **le Cadre inclusif a adopté un accord le 28 mai 2019 pour examiner une solution à deux piliers**, suivi d'un programme de travail approuvé par le G20 à Osaka le 29 juin 2019 :

– **le premier pilier** a pour objectif de modifier la répartition des droits d'imposition des bénéfices des entreprises multinationales au profit des juridictions de marché. Les négociations menées dans ce cadre visent à tenir compte de la possibilité pour les entreprises d'atteindre les consommateurs sans présence physique sur un marché : il s'agit par conséquent de créer un critère d'imposition alternatif à celui de l'établissement stable reposant sur le lieu où l'entreprise réalise ses ventes ⁽¹⁾ ;

– **le pilier 2 vise à lutter contre l'érosion des bases fiscales des entreprises multinationales par la mise en œuvre d'une règle d'imposition minimale mondiale de leurs bénéfices.**

À la suite de plusieurs consultations conduites en février ⁽²⁾ et novembre 2019 ⁽³⁾ auprès des entreprises, associations ou encore organisations non gouvernementales (ONG), une déclaration du 1^{er} juillet 2021 ⁽⁴⁾ approuvant la solution à deux piliers et fixant le taux de l'imposition minimale à « *au moins 15 %* » a été adoptée par 130 des 139 membres du Cadre inclusif.

Le 8 octobre 2021 ⁽⁵⁾, 136 des 140 juridictions du Cadre inclusif adoptent une nouvelle déclaration approuvant le modèle de règles à mettre en œuvre. Le 20 décembre 2021, le « *modèle de règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier deux)* » est publié. **Il prévoit notamment la mise en œuvre d'une imposition des entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'euros au taux effectif minimal de 15 %.**

(1) À ce stade, les paramètres du nouveau droit d'imposition ont été définis dans le cadre d'une convention multilatérale présentée par l'OCDE en juillet 2023 et ouverte à signature.

(2) *Projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Document de consultation publique, Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 13 février, 6 mars 2019.*

(3) *Document de consultation publique, Proposition globale de lutte contre l'érosion des bases d'imposition, Pilier deux, 8 novembre, 2 décembre 2019.*

(4) *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 1^{er} juillet 2021.*

(5) *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, 8 octobre 2021.*

Selon l'OCDE, la mise en œuvre du pilier 2 générerait 220 milliards de dollars de recettes supplémentaires au niveau mondial, ce qui correspond à 9 % des recettes mondiales de l'impôt sur les bénéfices des entreprises.

1. Les principes généraux du pilier 2

Le modèle de règles globales anti-érosion de la base d'imposition (GloBE) constitue le résultat de trois ans de négociations et a pour objectif d'ériger un système international d'imposition se superposant aux règles nationales.

• Sa mise en œuvre repose sur l'application de plusieurs principes :

– le principe de « *d'agrégation juridictionnelle* », selon lequel l'ensemble des résultats, des impôts sur les bénéfices payés par une entreprise et le taux effectif auquel elle est taxée sont calculés juridiction par juridiction. La mise en œuvre de ce principe nécessite par ailleurs de rattacher les bénéfices et les impôts payés par l'entreprise au pays source des revenus ;

– le principe de « *l'approche descendante* » pour la détermination du redevable, qui consiste à appliquer les règles de l'imposition minimale en premier lieu au sommet de la chaîne de détention d'une entreprise multinationale, en commençant par son entité mère ultime. Ce principe vise à éviter les situations de double imposition, dans le cas où plusieurs juridictions exigeraient pour plusieurs entités relevant du même groupe le paiement d'un impôt complémentaire ;

– la mise en œuvre de **concepts « qualifiés »**. Afin d'assurer une mise en œuvre du pilier 2 uniforme et d'éviter les risques de double ou de non-imposition, les règles GloBE définissent des notions autonomes qui s'écartent en partie de celles mobilisées en droit fiscal national.

• Le pilier 2 repose par ailleurs sur la mise en œuvre de deux règles principales :

– **la règle d'inclusion du revenu (RIR, ou RDIR dans les documents publiés par l'OCDE)**, qui constitue une règle prioritaire. Elle consiste à assujettir à un impôt complémentaire l'entité mère d'un groupe dont les entités constitutives sont, dans une ou plusieurs autres juridictions, imposées à un taux inférieur au taux effectif minimum de 15 % ;

– **la règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RBII)**, qui constitue une règle subsidiaire, est quant à elle mise en œuvre lorsqu'un impôt complémentaire résiduel reste non acquitté après application de la RIR.

En conséquence, la particularité du pilier 2 réside dans le fait d'autoriser les États de siège des entreprises multinationales à prélever un impôt complémentaire pour les bénéfices sous-imposés des entités constitutives de ces mêmes entreprises situées dans d'autres pays. L'objectif sous-jacent de ce

mécanisme est de limiter la concurrence fiscale et d'inciter les États à rehausser leur taux d'imposition sur les bénéficiaires des entreprises.

• **Les règles GloBE prévoient toutefois la mise en œuvre d'un système complexe, nécessitant une mise en œuvre uniforme et coordonnée de la part de l'ensemble des membres du Cadre inclusif.** Leur mise en œuvre s'appuie par conséquent sur des commentaires, des instructions administratives et des exemples publiés par l'OCDE et visant à éclairer les pays membres du Cadre inclusif pour qu'ils puissent introduire ces règles dans leur droit interne. Des premiers commentaires ont été publiés le 14 mars 2022, suivies d'instructions publiées le 1^{er} février 2023 et le 17 juillet 2023. Un document cadre visant à instituer des régimes de protection a également été publié le 15 décembre 2022.

2. Les règles du pilier 2

L'application des règles GloBE repose sur la mise en œuvre de plusieurs étapes qui, conformément à l'architecture du modèle de règles GloBE, reposent sur :

- la définition de leur champ d'application (chapitre 1 du modèle de règles) ;
- les modalités de prélèvement de l'impôt complémentaire (chapitre 2) ;
- la détermination du résultat qualifié GloBE (chapitre 3) ;
- la détermination du montant des impôts couverts (chapitre 4) ;
- le calcul du taux effectif d'imposition des entreprises (chapitre 5) ;
- le traitement des cas de restructurations d'entreprise et des holdings (chapitre 6) ;
- la définition de régimes de neutralité fiscale (chapitre 7) ;
- les obligations déclaratives des groupes soumis aux règles du pilier 2 (chapitre 8).

Les chapitres 9 et 10 du modèle de règles portent enfin sur les régimes transitoires applicables et les définitions nécessaires à la mise en œuvre du pilier 2.

a. Le champ d'application du pilier 2

- i. Un seuil de chiffre d'affaires de 750 millions d'euros

En vertu de l'article 1.1 du modèle de règles GloBE, sont incluses dans le champ d'application du pilier 2 les entités constitutives d'un groupe multinational dont le chiffre d'affaires dans les comptes consolidés de l'entité mère ultime ⁽¹⁾ est

(1) Il ne s'agit donc pas d'une addition de l'ensemble des chiffres d'affaires des entités constitutives, dans la mesure où les opérations intragroupes sont retraités lors de la consolidation.

d'au moins **750 millions d'euros au titre d'au moins deux des quatre derniers exercices fiscaux précédant l'année fiscale testée** ⁽¹⁾.

Selon les commentaires du modèle de règles ⁽²⁾, la prise en compte de deux des quatre derniers exercices fiscaux vise à limiter la volatilité du périmètre des entreprises concernées par les règles GloBE et garantir aux entreprises une visibilité sur les dispositions qui leur seront applicables. À cet égard, l'année fiscale en cours n'est pas retenue pour apprécier l'intégration dans le champ d'application des règles GloBE : cela signifie que les entreprises pourront connaître leur régime d'imposition dès le début de l'exercice, au regard de leurs résultats des quatre années précédentes.

Ce champ d'application s'approche de celui retenu pour l'obligation pour les groupes d'entreprises multinationales de transmettre chaque année un CbCR aux administrations fiscales. Il a également été défini pour exclure 85 à 90 % des groupes multinationaux tout en incluant 90 % des revenus qu'ils génèrent ⁽³⁾.

Les groupes nouvellement créés, parce qu'ils ne disposent pas de comptes consolidés à la date de leur création, seront testés sur leur troisième exercice : le seuil de chiffre d'affaires sera dans ce cas apprécié sur les deux premiers exercices du groupe ⁽⁴⁾. En conséquence, les groupes nouvellement créés ne peuvent entrer dans le champ d'application des règles GloBE qu'au titre de leur 3^{ème} année d'existence si leur chiffre d'affaires dépasse le seuil de 750 millions pour les deux années précédentes. Le cas des restructurations d'entreprises conduit également à apprécier différemment le critère du chiffre d'affaires (cf. *infra*).

ii. Les notions d'entité mère ultime et d'entité constitutive

Les articles 1.2 à 1.4 du modèle de règles portent les définitions nécessaires pour identifier les groupes multinationaux entrant dans le champ des règles GloBE.

● En application de l'approche dite descendante, **les règles du pilier 2 conduisent en premier lieu à identifier l'entité mère ultime d'un groupe**. Celle-ci contrôle directement ou indirectement une ou plusieurs autres entités constitutives et n'est pas détenue par une autre entité ⁽⁵⁾.

Selon les définitions données par le modèle de règles GloBE, un titre de contrôle doit être entendu comme un « *titre de participation dans une entité en vertu desquels le détenteur est tenu de consolider les actifs, les passifs, les produits, les charges et les flux de trésorerie de l'entité ligne à ligne selon une norme de comptabilité financière admissible [...]* ».

(1) Dans le cas où un exercice dont il est tenu compte a une durée inférieure à 12 mois, le seuil de chiffre d'affaires est ajusté proportionnellement à la durée de l'exercice concerné.

(2) Commentaire des règles GloBE, article 1.1.1 paragraphe 6, mars 2022.

(3) OCDE, *Blueprint sur le pilier 2*, 2020.

(4) Commentaires des règles GloBE, article 1.1.1 paragraphe 8, mars 2022.

(5) Une entité désigne toute personne morale autre qu'une personne physique ou toute structure qui établit des comptes sociaux distincts mais qui est incluse dans le groupe, tels une société de personnes ou un trust.

Cette définition, reposant sur le périmètre de consolidation des comptes, conduit à inclure dans le champ des règles GloBE à la fois des entités détenues par un groupe à moins de 50 % des titres de participation et, à l'inverse, peut conduire à exclure des entités pourtant détenues à plus de 50 % ⁽¹⁾.

Cela découle du fait que la notion de contrôle ne dépend pas exclusivement du pourcentage de détention en comptabilité. La norme IFRS 10 définit ainsi plusieurs critères permettant d'apprécier le contrôle qu'une entreprise exerce sur l'une de ses entités :

- la détention du pouvoir sur les activités pertinentes de l'entité ;
- une exposition aux rendements variables de l'entité ;
- la capacité d'agir sur ces rendements.

• **Les entités constitutives sont quant à elles les entités qui font partie d'un groupe** ; cette catégorie inclut également les établissements stables d'une entité.

iii. Un critère lié à l'implantation internationale du groupe

L'article 1.2 du modèle de règles prévoit que sont inclus dans le champ d'application du pilier 2 **les groupes qui comprennent au moins une entité ou un établissement stable qui « n'est pas situé dans la juridiction de l'entité mère ultime »**. En principe, ce critère permet d'exclure des règles GloBE les groupes d'entreprises purement nationaux : le Cadre inclusif a toutefois laissé la possibilité d'étendre l'application du pilier 2 à de tels groupes pour favoriser une articulation la plus optimale possible entre le contenu de l'accord et les règles applicables dans le droit interne de ses pays membres. Cette option a notamment été retenue par l'Union européenne dans le cadre de la transposition du pilier 2 en droit européen ⁽²⁾ (cf. *infra*).

Pour rattacher une entité à une juridiction, l'article 10.3 du modèle de règles retient comme critères le lieu d'établissement de son siège de direction ou le lieu de sa création. Pour les entités à « double résidence », le critère de rattachement se fonde sur les dispositions des conventions fiscales en vigueur ou, à défaut, le lieu où elles paient le montant d'impôt le plus élevé.

Le modèle de règles ⁽³⁾ prévoit par ailleurs **une définition ad hoc de la notion d'établissement stable**, qui recouvre plusieurs situations :

– lorsqu'il existe une convention fiscale applicable en vigueur entre la juridiction où est située l'installation d'affaires et la juridiction de l'entité

(1) Delphine Bocquet, Julien Martinez, Elisa Lorca, *Règles GloBE du Pilier 2 : champ d'application, Fiscalité internationale*, revue trimestrielle n° 2-2022, mai 2022.

(2) La possibilité d'inclure les groupes purement nationaux a été admise par le Cadre inclusif au paragraphe 24 du chapitre 2 des commentaires publiés par l'OCDE.

(3) Article 10.1.1 du modèle de règles GloBE.

principale, le modèle de règles reconnaît la définition prévue par cette même convention, à condition que l'établissement soit imposé à raison de ses bénéfices par la juridiction dans lequel il est situé ;

– s'il n'existe pas de convention fiscale, l'établissement stable désigne une installation d'affaires dont une juridiction impose les bénéfices selon sa législation en vigueur, d'une manière similaire à celle retenue pour imposer ses propres résidents fiscaux ;

– dans le cas d'un pays n'ayant pas de système d'imposition des bénéfices, le modèle de règles renvoie aux définitions prévues par le modèle de convention fiscale de l'OCDE sur les revenus et la fortune ;

– en dernier lieu, le modèle de règles définit la notion d'établissement stable « apatride », qui concerne les cas non traités par les points précédents et dans lesquels la juridiction dans laquelle une entité est établie exonère les résultats d'une activité exercée par cette même entité hors de son territoire.

En conséquence, le lieu de rattachement de l'établissement stable est fondé sur les dispositions des conventions fiscales applicables ou, à défaut, en fonction du lieu où il est imposé à raison de sa présence commerciale.

iv. Les entités exclues

L'article 1.5 du modèle de règles GloBE exclut par principe certaines catégories d'entité, soit en raison de leur objet non lucratif soit pour préserver leur neutralité fiscale. Les règles GloBE ne leur sont pas applicables, ce qui implique, lorsqu'une entité exclue est également l'entité mère ultime d'un groupe multinational, que la RIR devra être appliquée à l'entité suivante dans la chaîne de détention. De la même manière, les résultats (à l'exception du chiffre d'affaires) des entités exclues ne sont pas pris en compte pour déterminer le résultat GloBE du groupe ainsi que son taux effectif d'imposition.

● Sont ainsi exclues :

– **les entités publiques, les organisations internationales, les organisations à but non lucratif ;**

– **les fonds de pension, les fonds d'investissement** qui sont des entités mères ultimes et **les véhicules d'investissement immobilier** qui sont des entités mères ultimes ⁽¹⁾. Les commentaires publiés par l'OCDE justifient cette exclusion par la nécessité de préserver leur statut de véhicule d'investissement fiscalement neutre (cf. *infra*) ⁽²⁾.

L'ensemble de ces catégories sont définies de manière autonome par l'article 10.1 du modèle de règles.

(1) Cela signifie qu'un fonds d'investissement ou un véhicule d'investissement immobilier détenu par une autre entité sera inclus dans le champ d'application des règles GloBE.

(2) Commentaires de l'OCDE, Article 1.5.1, paragraphe 42, mars 2022.

Définitions des entités exclues en vertu de l'article 10.1 du modèle de règles

– une **entité publique** désigne une entité qui fait partie d'une administration publique ou qui est entièrement détenue par une telle administration, et qui a pour objet principal d'exercer une fonction publique ou de gérer ou placer les actifs de cette administration. Elle n'exerce pas d'activité économique ou commerciale et rend compte de ses résultats à l'administration publique et lui fournit un rapport annuel. Ses actifs reviennent à cette administration à sa dissolution ;

– une **organisation internationale** désigne toute organisation intergouvernementale ou une personne de droit public appartenant entièrement à celle-ci qui se compose principalement d'États. Une telle organisation a conclu avec la juridiction dans laquelle elle est établie un accord de siège ou un accord substantiellement similaire, et ses revenus ne peuvent pas, en vertu de la loi ou de ses documents fondateurs, échoir à des personnes privées ;

– une **organisation à but non lucratif** est une organisation établie et exploitée dans sa juridiction de résidence à des fins exclusivement religieuses, caritatives, scientifiques, artistiques, culturelles, sportives, éducatives ou similaires ou en tant qu'association professionnelle, organisation inter-entreprises, chambre de commerce, organisation syndicale, agricole ou horticole, civique ou organisme dont l'objet exclusif est de promouvoir le bien-être social. La majeure partie des recettes générées par ses activités sont exonérées d'impôt sur les bénéfices. L'organisation n'a aucun actionnaire ou membre disposant d'un droit de propriété ou de jouissance sur ses recettes ou actifs. Ceux-ci ne peuvent être distribués à des personnes privées ou à des organismes à but lucratif autrement qu'en relation avec les activités caritatives de l'entité, à titre de rémunération raisonnable, ou à titre de rémunération, au prix du marché, pour les biens acquis par l'entité ;

– un **fonds de pension** désigne une entité établie et gérée dans une juridiction dans le but exclusif ou quasi exclusif d'administrer ou de verser des prestations de retraite et des prestations annexes ou auxiliaires à des personnes physiques. Son activité est réglementée et les prestations qu'elle verse sont garanties ou protégées d'une quelconque autre façon par les réglementations nationales pour garantir le respect des engagements de pensions correspondants en cas d'insolvabilité du groupe ;

– un **fonds d'investissement** désigne une entité qui est conçue pour regrouper des actifs (qui peuvent être financiers ou non financiers) provenant de plusieurs investisseurs. Ses investissements sont conformes à une politique d'investissement définie pour permettre aux investisseurs de réduire leurs coûts de transaction, de recherche et d'analyse ou de partager collectivement les risques. L'entité est principalement conçue pour générer des plus-values ou des revenus d'investissement ou pour se prémunir contre un événement ou un résultat à caractère général ou spécifique (pour les fonds d'investissement qui sont aussi des entités d'investissement d'assurance) ; les investisseurs perçoivent un rendement sur les actifs du fonds au prorata de leur participation ; l'entité est soumise aux dispositions réglementaires en vigueur dans la juridiction où elle est établie ou gérée et elle est gérée par des gestionnaires de fonds professionnels ;

– Un **véhicule d'investissement immobilier** désigne une entité uniquement imposée à son niveau ou au niveau de ses actionnaires (sous un délai d'un an au maximum), sous réserve que cette personne détienne principalement des biens immobiliers et que ses capitaux soient largement répartis.

• **Les entités détenues par des entités exclues sont sous certaines conditions elles-mêmes exclues du champ d'application des règles GloBE** ⁽¹⁾. Il est pour autant nécessaire que de telles entités :

– soient détenues directement ou indirectement à au moins 95 % par une ou plusieurs entités exclues (hors entités de service de fonds de pension ⁽²⁾ et qu'elles aient pour objet exclusif ou presque exclusif de détenir des actifs ou de réaliser des placements pour le compte de l'entité exclue, ou qu'elles exercent uniquement des activités accessoires à celles exercées par l'entité exclue ;

– ou qu'elles soient détenues directement ou indirectement à 85 % par une ou plusieurs entités exclues (hors entités de service de fonds de pension) à condition que l'essentiel des bénéfices de cette entité soit constitué de dividendes ou de plus ou moins-values de cession de titres exclus du résultat GloBE ⁽³⁾.

À des fins de simplification administrative, ces entités ont toutefois la possibilité d'opter pour leur assujettissement aux règles GloBE pour cinq ans.

b. Les redevables de l'impôt : les ressorts de la RIR et de la RPII

Le chapitre 2 du modèle de règles GloBE permet d'identifier le redevable de l'impôt complémentaire.

i. La règle d'inclusion du revenu

L'article 2.1 des règles GloBE prévoit que, **par principe, l'entité mère ultime (EMU) d'un groupe multinational est redevable de l'impôt complémentaire dû au titre de la règle d'inclusion du revenu (RDIR)** pour les entités constitutives qu'elle détient au cours d'une année fiscale et qui sont faiblement imposées dans une autre juridiction.

Le montant de cet impôt complémentaire est calculé en fonction **d'un ratio d'inclusion** qui dépend de la part revenant à l'entité mère dans les bénéfices de l'entité constitutive (EC) faiblement imposée.

$$\text{Impôt complémentaire de l'EMU} = \text{impôt complémentaire de l'EC} \times \text{ratio d'inclusion}$$

Le ratio d'inclusion de l'EMU correspond au rapport entre le bénéfice GloBE de l'entité constitutive, minoré du montant de ce bénéfice attribuable à des

(1) Cette exclusion par « contamination », selon les commentaires publiés par l'OCDE, vise à traiter les cas où certaines entités exclues, en raison d'obligations réglementaire ou à des fins commerciales, doivent détenir des actifs ou réaliser certaines opérations par l'intermédiaire d'une entité distincte.

(2) Une entité de services de fonds de pension désigne une entité gérée dans le but exclusif ou quasi exclusif est de placer des fonds au profit d'un fonds de pension ou d'exercer des activités annexes aux activités réglementées exercées par un fonds de pension, sous réserve que l'entité de service de fonds de pension et le fonds de pension soient membres du même groupe.

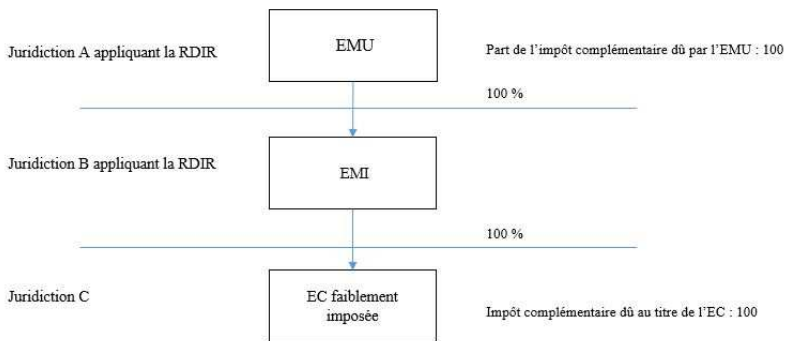
(3) Cette disposition traite les situations dans lesquelles une entité exclue crée une entité dont le résultat net comptable est composé de dividendes et de plus ou moins-value dont il n'est pas tenu compte pour établir le résultat GloBE. Par simplification, ces entités sont considérées comme des entités exclues.

titres de participations détenus par d'autres personnes, et le bénéfice GloBE de l'entité constitutive faiblement imposée au titre de l'année fiscale.

$$\text{Ratio d'inclusion} = \frac{\text{Résultat GloBE de l'EC} - \text{résultat attribuable à d'autres détenteurs}}{\text{résultat GloBE de l'EC}}$$

• Dans le cas d'une structure de détention simple, dans laquelle une entité mère ultime détient 100 % des titres de participation d'une entité mère intermédiaire (EMI), qui détient elle-même 100 % des titres de participation d'une entité constitutive faiblement imposée, l'application de la RIR conduirait à attribuer 100 % de la part d'impôt complémentaire à payer à l'entité mère ultime.

APPLICATION DE LA RDIR À UNE ENTITÉ CONSTITUTIVE DÉTENUE PAR UNE ENTITÉ MÈRE INTERMÉDIAIRE

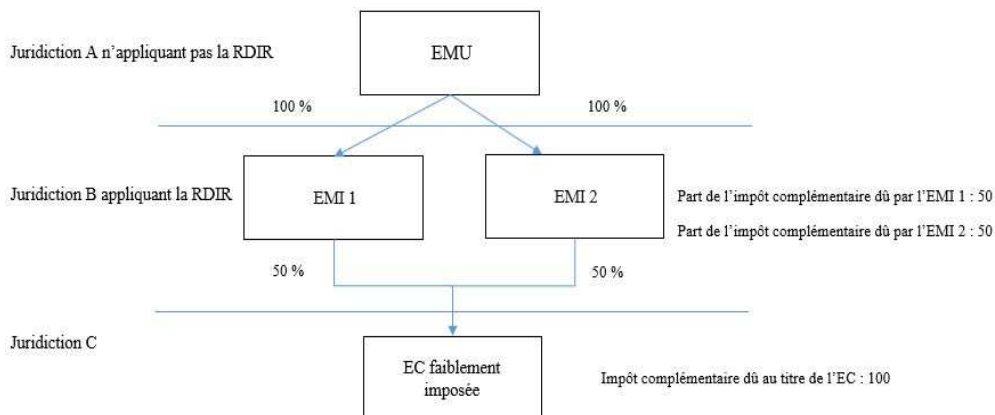


Source : commission des finances, d'après les exemples donnés par l'OCDE.

• **La perception de l'impôt complémentaire au niveau de l'entité mère ultime connaît toutefois deux exceptions.**

En premier lieu, dans le cas où l'entité mère ultime est située dans une juridiction n'appliquant pas la RIR, **les entités intermédiaires seront, en application de l'approche descendante, redevables de l'impôt complémentaire** en fonction de leur part dans les bénéfices de l'entité faiblement imposée. Par exemple, si une entité faiblement imposée est détenue à parts égales par deux entités intermédiaires, celles-ci seront respectivement redevables de 50 % de l'impôt complémentaire dû.

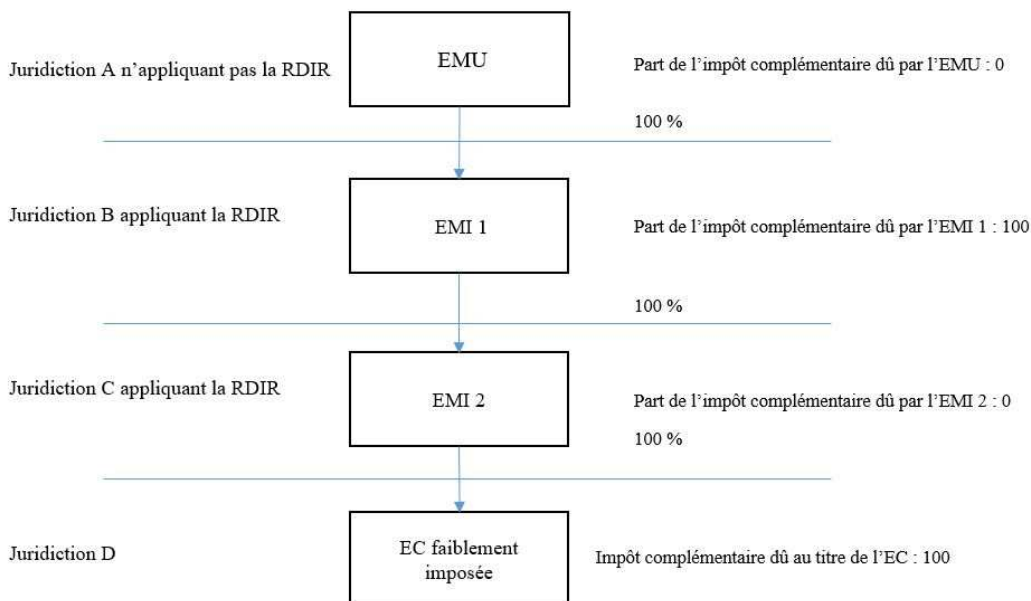
APPLICATION DE LA RIR À DES ENTITÉS MÈRES INTERMÉDIAIRES



Source : commission des finances, d'après les exemples donnés par l'OCDE.

Dans le cas où plusieurs entités mères intermédiaires font partie de la même chaîne de détention et que l'une d'elle exerce un contrôle sur les autres entités mères intermédiaires, **la RIR est désactivée pour les entités mères intermédiaires contrôlées**. Cette règle permet d'éviter de multiplier les redevables de l'impôt complémentaire.

APPLICATION DE LA RIR AUX ENTITÉS MÈRES INTERMÉDIAIRES CONTRÔLANT D'AUTRES ENTITÉS MÈRES INTERMÉDIAIRES



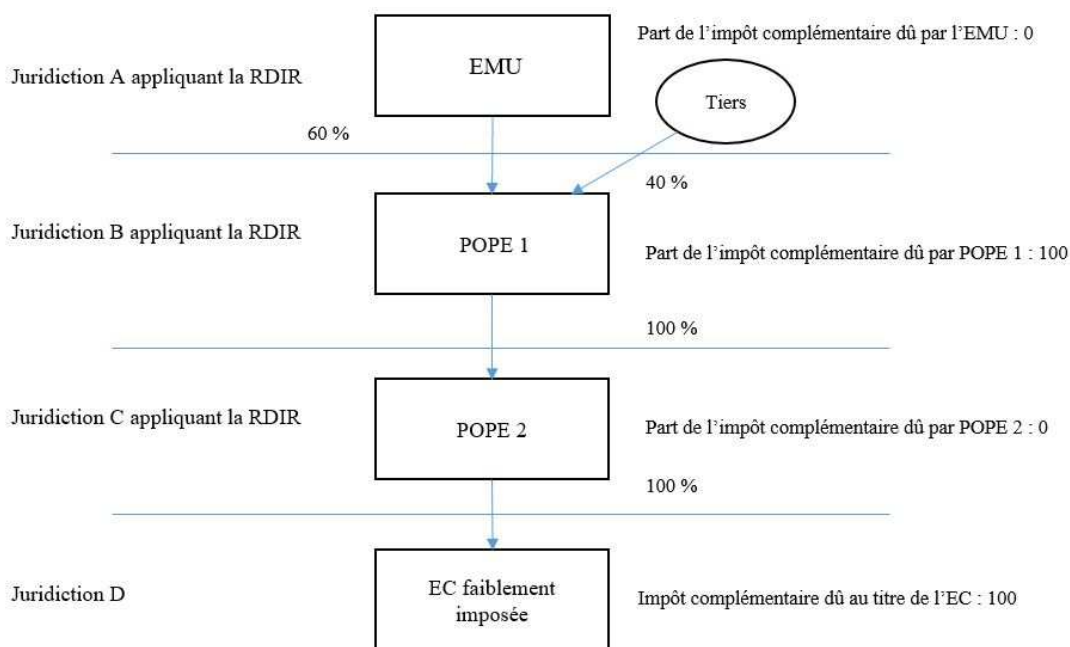
Source : commission des finances, d'après les exemples donnés par l'OCDE.

Ce mécanisme ne s'applique toutefois pas s'il n'existe pas de lien de contrôle entre les entités mères intermédiaires. La RIR s'applique alors à l'ensemble des entités mères intermédiaires selon les principes résultant de l'approche descendante.

• Une seconde exception à l'application de la RIR au niveau de l'entité mère ultime est prévue à l'article 2.1.4 du modèle de règles GloBE, **lorsqu'une ou plusieurs entités mères intermédiaires situées dans une juridiction appliquant la RIR sont partiellement détenues** (*Partially-owned parent entity – POPE*)⁽¹⁾.

Dans ce cas **l'entité mère partiellement détenue est toujours redevable de l'impôt complémentaire à raison de la part de bénéfices de l'entité faiblement imposée** lui revenant. Cette règle vise plus spécifiquement à prévenir les risques de déperdition de l'impôt complémentaire. Comme indiqué dans l'exemple précédent, si la chaîne de détention comprend plusieurs entités mères partiellement détenues, l'entité la plus haute est redevable en premier lieu de la RIR.

APPLICATION DE LA RIR EN PRÉSENCE D'ENTITÉS MÈRES PARTIELLEMENT DÉTENUES (POPE)

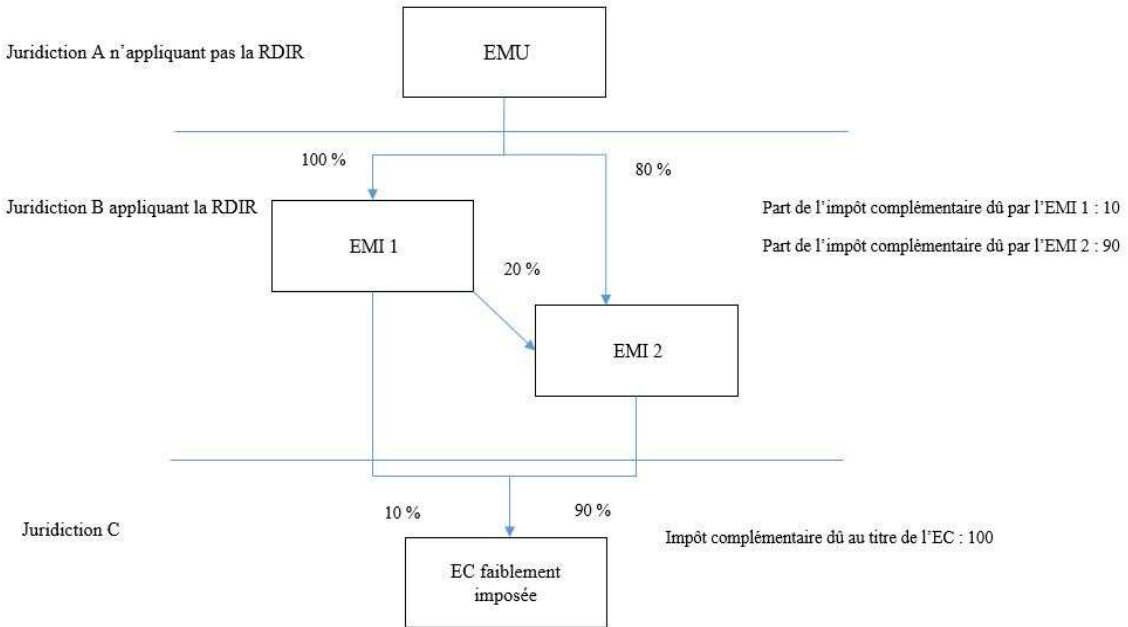


Source : commission des finances, d'après les exemples donnés par l'OCDE.

(1) Les entités mères partiellement détenues sont celles détenues à plus de 20 % par un ou plusieurs tiers n'appartenant pas au groupe multinational.

● Afin d'éviter les cas de double imposition, l'article 2.3 du modèle de règles prévoit enfin la mise en œuvre **d'un mécanisme de compensation** visant à déduire du montant de l'impôt complémentaire dû par une entité redevable le montant d'impôt complémentaire dû par une entité située à un rang inférieur dans la chaîne de détention.

APPLICATION DU MÉCANISME DE COMPENSATION DE LA RIR



Source : commission des finances, d'après les exemples de l'OCDE.

Dans le cas ci-dessus, l'entité mère ultime est située dans une juridiction n'appliquant pas la RIR. Les entités mères intermédiaires EMI 1 et EMI 2 sont donc seules redevables de l'impôt complémentaire.

L'impôt complémentaire dû par l'EMI 2 sera calculé de la manière suivante :

$$\text{Impôt complémentaire EMI 2} = 100 \times 90\% = 90$$

L'impôt complémentaire théorique de l'EMI 1 sera calculé à la fois en fonction de la part de bénéfice lui revenant à raison de sa participation de l'entité faiblement imposée et de sa participation dans l'EMI 2.

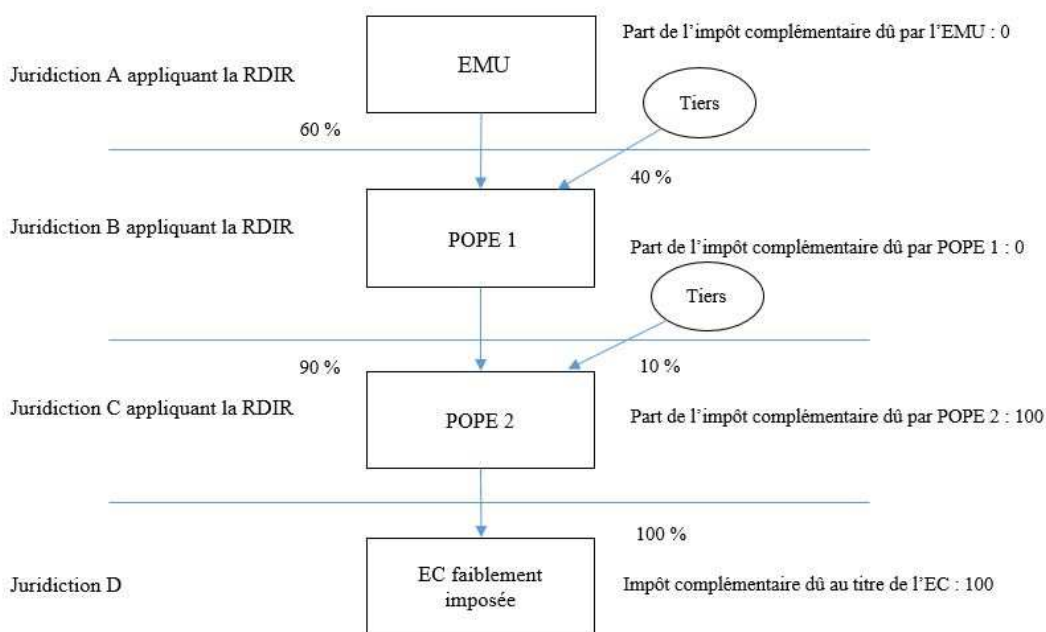
$$\text{Impôt complémentaire EMI 1 théorique} = (100 \times 10\%) + (100 \times 20\% \times 90\%) = 28$$

Toutefois, en application du mécanisme de compensation, **l'impôt complémentaire dont sera redevable l'EMI 1 sera minoré de la part de l'impôt**

complémentaire qui lui est attribuable et dont l'EMI 2 est également redevable, soit 18. Au total, l'EMI sera redevable d'un impôt égal à 10. En l'absence de mécanisme de compensation, l'impôt payé par l'EMI 1 et l'EMI 2 aurait atteint 118, soit un montant supérieur à l'impôt dû au titre de l'entité faiblement imposée.

● Ce mécanisme de compensation s'applique également dans le cas d'une chaîne de détention faisant intervenir plusieurs entités partiellement détenues devant appliquer la RIR.

APPLICATION DU MÉCANISME DE COMPENSATION À DES ENTITÉS PARTIELLEMENT DÉTENUES



Source : commission des finances, d'après les exemples de l'OCDE.

Dans l'exemple ci-dessus, la RIR s'applique aux entités POPE 1 et POPE 2 dans la mesure où POPE 1 est directement détenue par une tierce partie (40 %) et POPE 2 est directement (10 %) et indirectement (36 %) détenue par un tiers. POPE 2 sera redevable d'un impôt complémentaire de 100, étant donné qu'elle détient à 100 % l'entité constitutive faiblement imposée. POPE 2 devrait, toute chose égale par ailleurs, être redevable d'un impôt complémentaire égal à 90. Néanmoins, en vertu du mécanisme de compensation, son impôt complémentaire est ramené à 0.

ii. La règle relative aux paiements insuffisamment imposés

La RPII joue le rôle d'un filet de sécurité dans le cas où les bénéfices d'entités constitutives échappent en tout ou partie à l'application de la RIR.

Cela peut être le cas si l'entité mère ultime du groupe est une entité exclue ou qu'elle est située dans un territoire n'appliquant pas la RIR.

Pour tenir compte de la complexité de ce dispositif, les commentaires publiés par l'OCDE précisent que les membres du Cadre inclusif ont convenu que la RPII entrerait en vigueur de manière décalée, aux exercices ouverts à compter du 31 décembre 2023.

● Contrairement à la RIR, dont l'application prend la forme d'un impôt complémentaire acquitté par l'EMU, une EMI ou une entité partiellement détenue du groupe multinational, la RPII s'applique sous la forme du **refus d'une déduction de charge ou de « tout autre ajustement équivalent »** dont le montant doit être égal à la somme de l'impôt complémentaire calculé pour chaque entité constitutive faiblement imposée du groupe multinational (hors entité d'investissement). Dans le cas où ces refus de déduction ne seraient pas suffisants pour couvrir le montant de l'impôt complémentaire dû au titre de l'année fiscale considérée, la différence peut être reportée en tant que de besoin sur les années suivantes ⁽¹⁾.

En tout état de cause, les commentaires publiés par l'OCDE précisent clairement que l'application de la RPII doit avoir pour conséquence le prélèvement d'une charge d'impôt supplémentaire (*cash tax expense*), qui s'ajoute à l'impôt que doit payer l'entité constitutive en application des règles d'imposition nationales.

EXEMPLE D'APPLICATION DE LA RPII DANS UNE JURIDICTION APPLIQUANT UN IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES DE 20 % EN ANNÉE N

	Résultat sans application de la RPII	Résultat avec application de la RPII
Produits	200	200
Charges déductibles	- 300	- 300
Ajustement RPII	0	300
Profit ou perte	- 100	200
Report en avant	100	0
Impôt sur les bénéfices	0	40

Source : commission des finances, d'après les exemples donnés par l'OCDE.

(1) Article 2.4.1 du modèle de règles GloBE.

EXEMPLE D'APPLICATION DE LA RPII DANS UNE JURIDICTION APPLIQUANT UN IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES DE 20 % EN ANNÉE N+1

	Résultat sans application de la RPII	Résultat avec application de la RPII
Produits	200	200
Charges déductibles	- 100	- 100
Ajustement RPII	0	100
Profit ou perte	100	200
Report de déficits passés*	- 100	0
Impôt sur les bénéfices	0	40

* Dans cet exemple, il est fait l'hypothèse que la juridiction considérée autorise un report en avant de 100 d'un exercice sur l'autre.

Source : commission des finances, d'après les exemples donnés par l'OCDE.

L'exemple ci-dessus illustre la manière dont fonctionne la RPII, qui, selon le droit applicable dans la juridiction, peut produire des effets sur plusieurs exercices. En effet, en réintégrant des charges habituellement déductibles en droit national, la RPII a pour effet de majorer le résultat d'une entité constitutive et d'empêcher l'imputation d'un éventuel déficit reportable sur une année suivante. Au total, la réintégration d'une charge d'un montant de 300 en année n et de 100 en année $n+1$ a donc pour conséquence, selon les hypothèses retenues précédemment, une augmentation de l'impôt dû par l'entité constitutive insuffisamment imposée de 80 sur deux exercices.

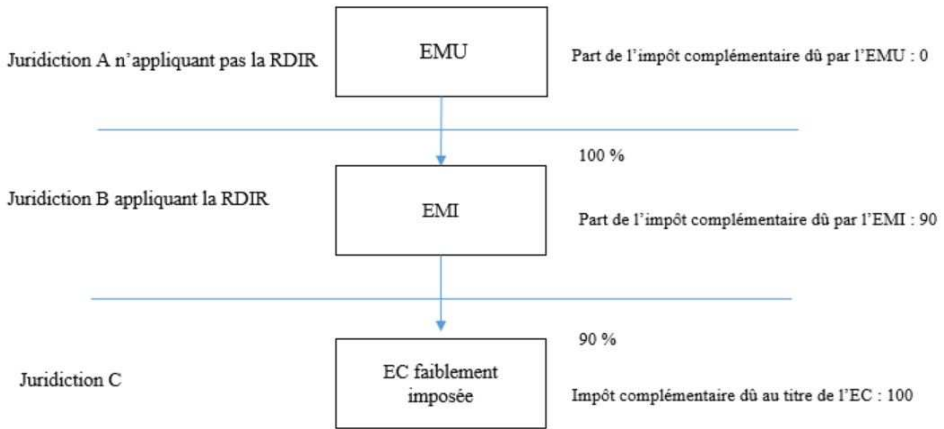
• S'il existe un lien fort entre la RIR et la RPII, **les règles de calcul applicables à la RIR et à la RPII diffèrent et ne conduisent pas à obtenir un résultat en toute hypothèse similaire** s'agissant de l'impôt complémentaire qui sera effectivement dû.

Le modèle de règles GloBE prévoit ainsi que l'impôt dû au titre de la RPII est ramené à zéro si l'intégralité des titres de participation du groupe dans l'entité faiblement imposée sont détenus par une ou plusieurs entités mères assujettis à la RIR ⁽¹⁾.

Ainsi, si une entité mère ultime assujettie à la RIR détient 90 % des titres de participation d'une entité constitutive faiblement imposée et qu'aucune autre entité mère du même groupe ne détient de titres de participation dans cette même entité faiblement imposée, la RIR s'appliquera selon un ratio d'inclusion de 90 % et aucun impôt ne sera prélevé au titre de la RPII pour le solde de 10 %.

(1) Article 2.5.2 du modèle de règles GloBE.

EXEMPLE DE NON APPLICATION DE LA RPII



Source : Delphine Bocquet, Julien Martinez, Elisa Lorca, Règles GloBE du pilier 2 : champ d'application, Revue trimestrielle de fiscalité internationale, n° 2-2022, mai 2022.

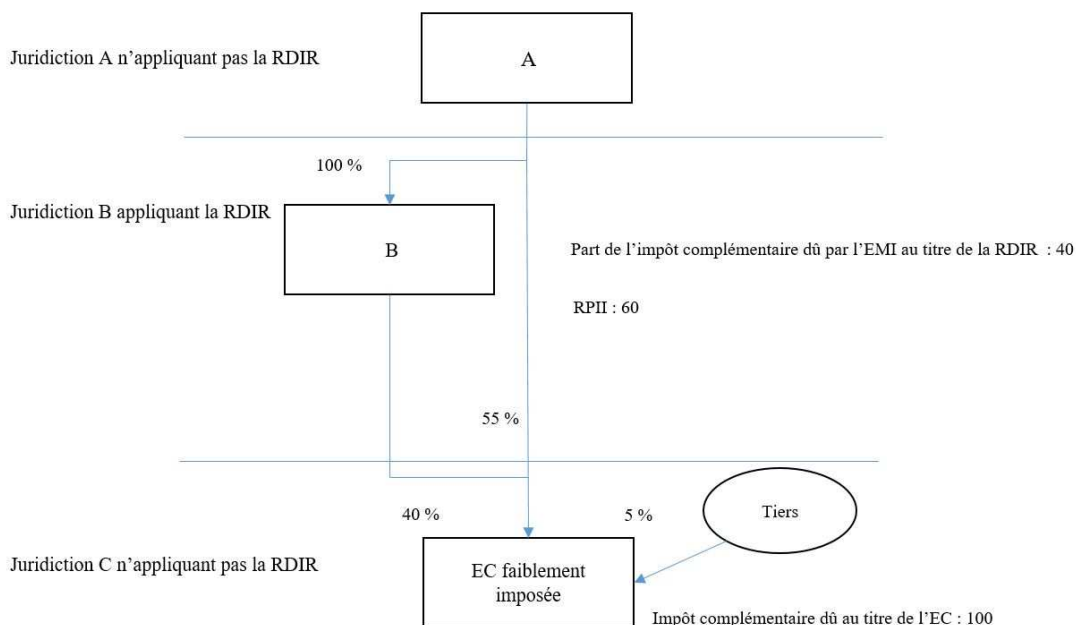
Dans cet exemple, l'EMI détient à seulement 90 % l'entité constitutive faiblement imposée. Elle détient en revanche l'intégralité des titres du groupe pour cette entité. Son impôt complémentaire s'élèvera par conséquent à 90 au titre de la RIR et la RPII ne s'appliquera pas sur les 10 % restants.

Dans la situation inverse, lorsqu'aucune entité mère n'est assujettie à la RIR, la RPII s'applique de plein droit.

• Enfin, des situations plus complexes peuvent apparaître, dans le cas où une entité constitutive faiblement imposée est à la fois détenue par des entités mères situées dans une juridiction appliquant la RIR (en tenant compte des ratios d'inclusion) et une juridiction n'appliquant pas la RIR. **Dans cette hypothèse, l'impôt dû au titre de la RPII est minoré de l'impôt dû au titre de la RIR** ⁽¹⁾.

(1) Article 2.5.3 du modèle de règles GloBE.

APPLICATION DE LA RPII À UNE ENTITÉ CONSTITUTIVE DANS LE CADRE D'UNE STRUCTURE DE DÉTENTION COMPLEXE



Source : commission des finances, d'après les exemples donnés par l'OCDE.

Dans cet exemple, la RIR est appliquée à la société B qui détient 40 % de l'entité constitutive faiblement imposée. Dans la mesure où la société A détient elle-même indirectement 95 % de cette entité et qu'elle est située dans une juridiction n'appliquant pas la RIR, la RPII s'applique. Celle-ci est calculée en déduisant le montant d'impôt dû par la société B au titre de la RIR : son montant sera ainsi égal à 60.

iii. L'attribution de l'impôt complémentaire dû au titre de la RPII aux différentes juridictions

La répartition du produit de la RPII découle d'une formule de calcul définie par l'article 2.6 du modèle de règles. **Elle dépend du nombre d'employés du groupe multinational et de la valeur de ses actifs corporels dans chaque juridiction où il est présent**, en application de la formule suivante :

$$50\% \times \frac{\text{Nombre d'employés dans la juridiction}}{\text{Nombre d'employés dans toutes les juridictions avec RPII}}$$
$$+50\% \times \frac{\text{Valeur total des actifs corporels dans la juridiction}}{\text{Valeur totale des actifs corporels dans toutes les juridictions avec RPII}}$$

Le nombre d'employés désigne le nombre d'employés dans l'ensemble des entités constitutives du groupe situées dans la juridiction et, pour le dénominateur, dans les juridictions dotées d'une RPII qualifiée.

La valeur totale des actifs corporels doit ici être entendue comme la somme des valeurs nettes comptables des actifs corporels de l'ensemble des entités constitutives du groupe dans la juridiction et, pour le dénominateur, dans l'ensemble des juridictions disposant d'une RPII qualifiée.

Cette méthode de calcul résulte de la nécessité, selon les commentaires publiés par l'OCDE, de **tenir compte de facteurs qui reflètent la substance économique du groupe multinational dans chaque juridiction**. Elle a également pour objectif **d'allouer l'impôt aux juridictions qui auront les capacités les plus importantes pour mettre en œuvre la RPII au moyen d'un refus de déduction de charges** ⁽¹⁾.

● **Le modèle de règles aménage toutefois une dérogation à ces règles d'attribution**. Dans le cas où pour une année antérieure, une juridiction n'a pas été en mesure de prélever l'impôt complémentaire qui lui a été attribué (par exemple, si la déduction de charge appliquée n'a pas eu pour effet de majorer le résultat d'une entité de sorte qu'elle devienne bénéficiaire), son ratio pour la RPII est ramené à zéro pour les années suivantes. Corrélativement, la valeur comptable des actifs et le nombre d'employé des entités situées dans cette juridiction ne sont plus pris en compte pour ventiler le produit de la RPII entre les autres juridictions.

Il s'agit là d'un « *filet de sécurité dans le filet de sécurité* » afin de s'assurer que l'impôt complémentaire dû au titre de la RPII soit perçu ⁽²⁾. Suivant la même logique visant à privilégier un recouvrement effectif de l'impôt, cette exclusion ne s'applique pas si, pour un même groupe multinational, l'ensemble des juridictions ont un ratio pour la RPII égal à zéro.

● En revanche, le modèle de règles GloBE ne prévoit pas les modalités selon lesquelles la charge d'impôt due au titre de la RPII est ventilée entre les entités d'un même groupe situées dans une même juridiction. Les commentaires publiés par l'OCDE renvoient au droit interne des juridictions pour régler cette question,

(1) L'objectif est ainsi d'allouer le produit de la RPII à des États dans lesquels l'activité économique du groupe laisse la possibilité d'appliquer des refus de déduction de charges permettant de collecter l'impôt complémentaire.

(2) Delphine Bocquet, Julien Martinez, Elisa Lorca, Règles GloBE du pilier 2 : modalités de prélèvement de l'impôt complémentaire, *Revue trimestrielle de fiscalité internationale*, n°2-2022, mai 2022.

sous réserve que les arbitrages retenus aménagent la meilleure coordination possible avec les règles applicables aux autres impôts nationaux.

c. Le calcul du résultat GloBE

Le résultat GloBE constitue l'assiette de l'impôt minimal, c'est-à-dire le dénominateur qui servira à définir le taux effectif d'imposition d'une entité. Son calcul est réalisé à partir du résultat net comptable d'une entité constitutive, après application d'ajustements.

i. Les états financiers de l'entité constitutive

Le point de départ du calcul de l'assiette imposable est le résultat net comptable de l'entité constitutive au titre d'une année fiscale. Au sens de l'article 3.1 du modèle de règles GloBE, ce résultat net correspond « *au bénéfice ou à la perte net(te) déterminé(e) pour une entité constitutive (avant tout ajustement de consolidation destiné à éliminer les transactions intragroupes) lors de l'établissement des états financiers consolidés de l'entité mère ultime* ».

Il s'agit donc du résultat comptable de l'entité déterminé dans la norme utilisée pour la préparation des états financiers de l'entité mère ultime. Le modèle de règles prévoit toutefois que lorsqu'il n'est pas raisonnable d'utiliser cette norme, le résultat peut être déterminé en application d'une autre norme admissible ou d'une norme de comptabilité agréée ⁽¹⁾. Les commentaires publiés par l'OCDE précisent toutefois que ce cas devrait rester rare et pourrait concerner les groupes multinationaux ayant fait l'acquisition récente d'une nouvelle entité.

ii. Les ajustements extracomptables obligatoires et généraux

L'article 3.2 du modèle de règle définit les corrections qui doivent être appliquées au résultat comptable afin de déterminer le résultat GloBE. Les commentaires publiés par l'OCDE indiquent que ces ajustements sont pour la plupart communs dans le droit national des pays membres du Cadre inclusif. Pour certains, ils conduisent le résultat comptable à s'écarter de manière permanente du résultat fiscal ; pour d'autres, la divergence ne sera que temporaire.

● La première correction concerne la charge fiscale nette de l'entité. Doivent être réintégrés au résultat comptable (avec pour effet de majorer la charge fiscale nette et le résultat GloBE de l'entité) :

– les impôts couverts (cf. infra) courant et différés, y compris les impôts payés sur des bénéfices exclus du résultat GloBE ⁽²⁾ ;

(1) Cette dérogation s'applique toutefois sous condition : les informations contenues dans les comptes sociaux doivent ainsi être fiables. Tout écart de plus d'un million d'euros par rapport au résultat obtenu en appliquant la norme utilisée pour l'établissement des comptes consolidés doit également faire l'objet d'un ajustement.

(2) Ainsi, un dividende exclu ne sera pas comptabilisé dans le résultat GloBE. Toutefois, l'impôt qui est payé au titre de ce dividende est réintégré dans le résultat et vient majorer la charge fiscale nette.

- les impôts complémentaires nationaux qualifiés ⁽¹⁾ ;
- les impôts complémentaires prélevés en vertu des règles GloBE ;
- les impôts remboursables non qualifiés qui sont comptabilisés en charge.

Enfin, les impôts différés actifs imputables à un déficit au titre de l'année fiscale, parce qu'ils ont été comptabilisés en produits, sont réintégrés mais viennent en diminution de la charge fiscale nette.

Ces diverses réintégrations ont pour objectif de reconstituer le résultat avant impôt de la société afin de déterminer son taux d'imposition effectif. Ainsi, une société dont le résultat après impôt s'élève à 800 millions d'euros, après avoir acquitté 200 millions d'euros d'impôt sur les sociétés, a un taux effectif d'imposition sur les bénéfices de 20 % (soit 200 millions rapportés à un résultat de 1 milliard d'euros) et non de 25 %.

• Dans la mesure où les règles GloBE prévoient de retenir comme base de départ le résultat net comptable de l'entité constitutive avant impôt, les opérations intragroupes n'ont pas encore été neutralisées. **La seconde correction concerne ainsi l'exclusion de certains dividendes.**

CHAMP D'EXCLUSION DES DIVIDENDES

Dividendes et autres distributions	Détention donnant droit à moins de 10 % des droits au profit, au capital, aux réserves et droits de vote*	Détention donnant droit à plus de 10 % des droits au profit, au capital, aux réserves et droits de vote
Détention de court-terme (moins d'un an)	Dividende inclus dans le résultat	Dividende exclu
Détention de long-terme (plus d'un an)	Dividende exclu	Dividende exclu

*Ces titres sont nommés « titres de portefeuille » dans le modèle de règles.

Source : Commentaires publiés par l'OCDE (chapitre 3, paragraphe 38).

La portée du principe d'exclusion des produits de titres de participation est donc plus large que celle applicable dans le cadre de la directive mère-fille ⁽²⁾, transposée aux articles 145 et 216 du CGI ⁽³⁾.

• Le résultat GloBE est en troisième lieu calculé en appliquant des corrections sur les **gains et pertes sur titres. Trois ajustements distincts sont prévus par le modèle de règles.**

(1) Il s'agit des impôts institués par les juridictions appliquant les règles GloBE pour collecter l'impôt complémentaire dû par une entité constitutive sous-imposée située sur leur territoire. Ils permettent ainsi d'éviter que l'impôt dû par cette même entité soit collecté par une autre juridiction par application de la RIR.

(2) Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

(3) Le régime mère-fille permet d'exonérer d'IS les produits nets des titres de participations représentant au moins 5 % du capital de la société émettrice, sous réserve de la réintégration d'une quote-part de frais et charges de 5 %.

En premier lieu, celui-ci prévoit de **neutraliser certaines plus ou moins-values sur capitaux** :

– les gains et pertes résultant des variations de la juste valeur d'un titre de participation (à l'exclusion des titres de portefeuille). La réévaluation à la juste valeur correspond à la prise en compte de la plus-value latente des titres détenus par l'entité ;

– les bénéfices ou pertes résultant d'un titre de participation comptabilisé selon la méthode de mise en équivalence ;

La méthode de consolidation par mise en équivalence

La consolidation par mise en équivalence est appliquée lorsqu'une société consolidante exerce une influence notable sur une entreprise tierce sans en détenir le contrôle (les commentaires de l'OCDE donnant l'exemple de sociétés détenant généralement 20 à 50 % des titres de participation d'une autre société). La mise en équivalence permet de remplacer la valeur comptable des actions de la filiale détenue par la valorisation de la part que la société mère détient dans les capitaux propres de cette même filiale. Par conséquent, sans opérer une consolidation « ligne à ligne », la mise en équivalence revient à réévaluer les titres des entités sur lesquels une société exerce une influence notable.

– les plus ou moins-value de cessions de titres (hors titres de portefeuille). Contrairement aux dividendes, le critère de la durée de détention n'a pas d'influence sur le traitement à réserver aux gains ou pertes tirés de la cession d'un titre.

RETRAITEMENT DES PLUS OU MOINS-VALUES DE CESSIONS DE TITRES

Plus ou moins-value de cession de titre	Détention donnant droit à moins de 10 % des droits au profit, au capital, aux réserves et droits de vote*	Détention donnant droit à plus de 10 % des droits au profit, au capital, aux réserves et droits de vote
Détention de court-terme (moins d'un an)	PV ou MV incluses	PV ou MV exclues
Détention de long-terme (plus d'un an)	PV ou MV incluses	PV ou MV exclues

Source : commission des finances, d'après les commentaires de l'OCDE.

En second lieu, le modèle de règles prévoit **l'inclusion des plus ou moins-values se rapportant à toute immobilisation corporelle comptabilisée en OCI** ⁽¹⁾ (pour *Other comprehensive income* ou « autres éléments du résultat global »). Cette réintégration a pour objectif, selon les commentaires publiés par l'OCDE, de prévenir une asymétrie de traitement entre les gains latents découlant de réévaluations qui n'apparaîtraient pas dans le résultat net de la société et des charges d'amortissement qui sont comptabilisés dans le résultat net de la société.

(1) En norme IFRS, les OCI correspondent aux éléments qui font varier les capitaux propres de la société mais qui ne figurent pas dans son résultat net. Cette notion regroupe notamment les plus ou moins-values latentes et réévaluations d'immobilisations.

En troisième lieu, **les plus ou moins-values liées à l'acquisition ou la cession d'actifs et de passifs dans le cadre d'une réorganisation GloBE** ⁽¹⁾ (cf. *infra*) sont exclues du résultat GloBE.

- **Le modèle de règles prévoit de traiter les crédits d'impôt remboursables dans les 4 ans suivant leur octroi comme des subventions**, ce qui conduit à les réintégrer dans le résultat GloBE des entités constitutives.

- Le modèle de règles prévoit de surcroît qu'une transaction réalisée entre deux entités constitutives situées dans des juridictions différentes doit être comptabilisée pour le même montant et respecter le principe de pleine concurrence – le non-respect de cette règle entraînant un ajustement du résultat de l'une ou des deux entités. Dans le cas où un accord préalable sur les prix de transfert a été conclu entre deux administrations fiscales, les termes de cet accord doivent être mobilisés pour déterminer le résultat GloBE.

- En outre, sont prévues les réintégrations suivantes :

- les gains et pertes de change résultant de l'usage de monnaies différentes pour établir les comptes de l'entité et pour déterminer le résultat fiscal ;

- les paiements illégaux et les amendes d'un montant supérieur à 50 000 euros ;

- les erreurs sur le traitement comptable d'une opération ;

- les provisions constituées pour financer les indemnités de départ à la retraite.

iii. Les retraitements sectoriels

Le modèle de règles prévoit certains retraitements spécifiques à certaines catégories d'activités. Ces corrections portent :

- sur le secteur des assurances, afin d'assurer la neutralité du taux effectif d'imposition vis-à-vis des revenus d'investissement perçus pour les souscripteurs de contrats ;

- sur le secteur bancaire, afin de clarifier le traitement devant être réservé aux paiements relatifs aux obligations contingentes convertibles de catégorie 1 ⁽²⁾.

De surcroît, l'article 3.3 du modèle de règles GloBE prévoit **d'exclure du résultat GloBE les résultats provenant de l'exploitation de navires en trafic international** ⁽³⁾.

(1) Les critères permettant de définir cette catégorie de réorganisation sont définis à l'article 6.3 du modèle de règles.

(2) Ces obligations sont des instruments financiers hybrides combinant des éléments de dette et de fonds propres.

(3) Les revenus accessoires à de telles activités (location de bateau, de container, vente de tickets) sont également exclus sous réserve qu'ils ne représentent pas plus de 50 % du résultat de l'activité de transport principal.

Cette exclusion se justifie, selon les commentaires publiés par l'OCDE, par les régimes fiscaux spécifiques généralement mis en œuvre par les juridictions membres du Cadre inclusif, telle la taxe au tonnage en France.

La taxation au tonnage des entreprises de transport maritime en France

Le I de l'article 209-0 B du CGI prévoit que les sociétés dont au moins 75 % du chiffre d'affaires provient d'activités d'exploitation de navires armés au commerce peuvent bénéficier du régime de la taxation au tonnage.

En vertu de ce régime, le résultat imposable provenant des opérations directement liées à l'exploitation de navires est déterminé par application à chaque navire d'une taxe forfaitaire dont le barème dépend du nombre de jour durant lesquels le navire est éligible au régime de taxation et d'un nombre d'unités du système de jaugeage universel (UMS), permettant de mesurer la capacité ou le volume du navire.

RÉCAPITULATIF DES PRINCIPAUX RETRAITEMENTS NÉCESSAIRES À LA DÉTERMINATION DU RÉSULTAT GLOBE

Éléments	Retraitement
Retraitements généraux	
Charge fiscale nette	
Impôts couverts	Réintégration (majoration de la charge fiscale nette)
Impôts différés actifs imputables à un déficit au titre de l'année fiscale	Réintégration (diminution de la charge fiscale nette)
Impôts complémentaires nationaux qualifiés	Réintégration (majoration de la charge fiscale nette)
Impôts remboursables non qualifiés	Réintégration (majoration de la charge fiscale nette)
Dividendes	
Dividende issu d'un titre de portefeuille détenu à court terme	Réintégration
Autres dividendes	Exclusion
Gains et pertes sur titres	
Plus ou moins-value résultant des variations de la juste valeur d'un titre de participation	Exclusion
Plus ou moins-value résultant d'un titre de participation comptabilisé selon la méthode de mise en équivalence	Exclusion
Plus ou moins-value de cessions de titres (hors titres de portefeuille)	Exclusion
Plus ou moins-value de cessions de titres de portefeuille	Réintégration
Réévaluation se rapportant à toute immobilisation corporelle comptabilisée en OCI	Réintégration
Plus ou moins-value liées à l'acquisition ou la cession d'actifs et de passifs dans le cadre d'une réorganisation GloBE	Exclusion
Autres éléments	
Crédits d'impôt qualifiés	Réintégration
Gains et pertes de change asymétriques	Réintégration
Paiements illégaux	Réintégration
Erreurs sur le traitement comptable	Réintégration
Provisions constituées pour financer les indemnités de départ à la retraite	Réintégration
Retraitements sectoriels	
Résultats provenant de l'exploitation de navires en trafic international	Exclusion

Source : *commission des finances*.

iv. Les retraitements optionnels

Le modèle de règles prévoit enfin la possibilité d'opter de manière limitée dans le temps (5 ans dans la majorité des cas) pour certains retraitements.

Ces options concernent :

– s'agissant des paiements des rémunérations sous forme d'actions, la possibilité de substituer au montant comptabilisé en charges dans les états financiers le montant admis en déduction du résultat fiscal ;

– l'exclusion des plus ou moins-values latentes sur les actifs et passifs comptabilisés à la juste valeur, qui sont alors comptabilisées lors de leur réalisation ;

– la possibilité d’étaler en arrière la comptabilisation des plus-values de cession de biens immobiliers situés dans la même juridiction que l’entité constitutive ;

– la possibilité de consolider les transactions intragroupes réalisées entre entités constitutives situées dans une même juridiction.

Les instructions administratives publiées par l’OCDE en 2023 sont par ailleurs venues enrichir le champ des options pouvant être exercées par les entités entrant dans le champ d’application des règles GloBE :

– un groupe peut exclure du résultat GloBE les abandons de créance consentis à ses entités en difficulté économique ;

– pour une durée de cinq ans, les gains et pertes sur instrument de couverture du risque de change peuvent être exclus sous condition du résultat GloBE de l’entité qui supporte le risque de change ;

– enfin, un groupe peut décider d’inclure certaines plus-values sur titres et dividendes à son résultat GloBE.

v. L’allocation des résultats des établissements stables et des entités transparentes

Parce qu’ils ne constituent pas des entités à part entière et qu’ils ne disposent pas forcément de comptes sociaux, les établissements stables doivent faire l’objet de dispositions spécifiques permettant de guider la manière dont leurs résultats sont répartis entre ceux-ci et leur entité principale.

L’article 3.4 du modèle de règles prévoit ainsi qu’en principe, le résultat GloBE d’un établissement stable correspond au résultat enregistré dans ses comptes sociaux. S’il n’en dispose pas, il convient de comptabiliser le montant qui aurait été pris en compte s’ils avaient été établis de manière autonome.

Le résultat net des entités transparentes localement ⁽¹⁾ qui ne sont pas des entités mères ultimes et qui ne sont pas détenues par une entité transparente est quant à lui diminué du montant attribuable aux détenteurs de titres non-membres du groupe ⁽²⁾.

En second lieu, si l’entité transparente exerce son activité par l’intermédiaire d’un établissement stable, la quote-part de résultat de ce dernier lui est attribuée. Le solde est réparti à chaque détenteur à hauteur de sa participation. Si l’entité transparente est une entité hybride inversée, son résultat lui est attribué.

(1) En France, les sociétés de personnes sont assimilées à des entités transparentes localement pour l’application de ce dispositif.

(2) Le cas des entités transparentes qui sont des entités mères ultimes est traité par l’article 7.1 du modèle de règles.

Les entités fiscalement transparentes

Une entité est transparente lorsque la législation fiscale d'une juridiction considère ses revenus, dépenses, bénéfices et pertes comme s'ils étaient réalisés ou encourus par l'entité qui détient ses titres, à hauteur de sa participation.

L'article 10.2 du modèle de règles définit deux catégories d'entités transparentes.

La première catégorie regroupe les entités localement transparentes, qui se subdivisent en deux sous-catégories :

- l'entité fiscalement transparente, qui est reconnue comme transparente au regard de ses revenus, dépenses, bénéfices et pertes à la fois par la législation fiscale de sa juridiction et par celle où est située l'entité qui détient ses titres ;
- l'entité hybride inversée, qui est reconnue comme fiscalement transparente au regard de ses revenus, dépenses, bénéfices et pertes par la législation de sa juridiction mais par la législation de la juridiction de l'entité qui détient ses titres. Une telle entité n'est reconnue comme un sujet fiscal par aucune juridiction.

La seconde catégorie concerne les entités hybrides, qui sont considérées comme opaques dans les juridictions où elles sont établies et transparentes dans les juridictions de leurs détenteurs.

d. Le calcul du montant ajusté des impôts couverts

Le montant des impôts couverts constitue le numérateur du taux effectif d'imposition. À l'instar des corrections devant être apportés au résultat GloBE, les impôts couverts font l'objet de plusieurs ajustements, liés à l'allocation de ces impôts entre les différentes entités constitutives et la prise en compte des impôts différés.

i. Les impôts couverts

Les impôts couverts, définis à l'article 4.2 du modèle de règles, désignent les impôts dont il est tenu compte pour déterminer le taux effectif d'imposition.

- Ces impôts recouvrent en premier lieu **ceux portant sur le résultat des entités constitutives**. Cela concerne en France l'IS et la contribution additionnelle assise sur celui-ci.

- Sont également concernés **les impôts sur les résultats distribués ou réputés distribués** dans le cadre de régimes d'imposition des sociétés assis sur les profits distribués ⁽¹⁾.

- En troisième lieu, sont couverts **les impôts prélevés « en lieu et place » de l'impôt sur les bénéfices**. Les commentaires publiés par l'OCDE font ainsi état des retenues à la source sur les intérêts ou encore des primes d'assurance, ainsi que des taxes assises sur une assiette alternative, tels que le nombre d'unités produites ou les surfaces commerciales. Toutefois, pour être considérés comme des impôts

(1) Ce type de régime existe notamment en Lettonie ou en Estonie.

couverts, ces taxes doivent être prélevées en dehors de tout autre prélèvement assis sur le résultat. La taxe sur les surfaces commerciales en France (Tascom), bien que pouvant répondre à cette définition, ne pourra donc pas être comptabilisée comme un impôt couvert.

• Enfin, **les impôts assis sur les bénéfices non distribués et les fonds propres** (c'est-à-dire les réserves distribuables et d'autres éléments des capitaux propres) sont considérés comme couverts. Ce cas concerne par exemple la *Zakat* prélevée en Arabie Saoudite, qui est assise à la fois sur les revenus et les capitaux propres des entreprises.

Sont en revanche explicitement exclus de la catégorie des impôts couverts les impôts assis sur la consommation, les droits d'accise et droits d'enregistrement, les impôts fonciers ainsi que les taxes sur les services numériques. Il en va de même des impôts complémentaires payés en application des règles GloBE.

ii. L'affectation des impôts couverts entre plusieurs entités constitutives

Les règles d'affectation des impôts couverts visent à attribuer l'impôt à la juridiction dans laquelle le revenu a été généré.

En premier lieu, certaines juridictions ne retiennent pas les mêmes règles de territorialité de l'impôt que celles applicables en France au titre de l'IS. Dans le cadre d'un régime national d'imposition dit mondial, l'entité de siège inclut dans sa base imposable les revenus perçus par les établissements stables qui lui sont liés quand bien même ces derniers seraient situés à l'étranger (tandis qu'en France, les revenus des établissements n'étant pas exploités en France ne sont par principe par imposable au titre de l'IS). Le modèle de règle prévoit que **les impôts payés par les entités de siège au titre des revenus de leurs établissements stables situés dans une autre juridiction doivent être attribués à ces derniers.**

De manière similaire, en application de l'article 4.3 du modèle de règles, **l'impôt couvert comptabilisé par une entité fiscalement transparente doit être réalloué au niveau des entités détentrices.** Dans le cas d'une entité hybride ⁽¹⁾, les impôts comptabilisés par les entités détentrices doivent lui être réalloués.

Le modèle de règles traite également du cas des sociétés étrangères contrôlées, dont le régime est prévu à l'article 209 B du CGI en France (cf. *supra*). **Les bénéfices d'une société imposés par application de ce régime doivent ainsi être réalloués à ses filiales étrangères.**

Enfin, **les impôts prélevés sur les dividendes distribués par une entité constitutive à ses entités détentrices doivent être réalloués à l'entité distributrice** (cet impôt prenant la plupart des cas la forme d'une retenue à la source).

(1) Une entité hybride est une entité considérée comme opaque dans la juridiction où elle est établie et transparente dans la juridiction de ses actionnaires.

iii. Le traitement des impôts différés

Comme indiqué précédemment, des divergences temporaires peuvent apparaître entre la valeur comptable et la valeur fiscale d'éléments d'actif ou de passif.

Ces différences sont comptabilisées sous la forme d'un impôt différé, actif s'il s'agit d'une déduction d'impôt à venir, ou passif, s'il s'agit d'une charge future d'impôt.

- Afin d'éviter d'avantager ou de désavantager les contribuables en raison de ces décalages temporels, le modèle de règles prévoit d'ajuster le montant des impôts couverts en fonction de la charge d'impôt différé retenue dans les états financiers des entités constitutives.

Cet ajustement obéit toutefois à des règles particulières. Ainsi :

- dans les juridictions dans lesquelles le taux d'imposition applicable est inférieur à 15 %, le produit ou la charge d'impôt différé sera calculé en appliquant le taux en vigueur dans la juridiction ;

- pour les juridictions dans lesquelles le taux applicable est supérieur à 15 %, un taux de 15 % est appliqué.

EXEMPLE SIMPLIFIÉ DU CALCUL DU MONTANT D'IMPÔTS COUVERTS APRÈS PRISE EN COMPTE DES IMPÔTS DIFFÉRÉS

(en millions d'euros)

	Base	Impôt	Taux effectif d'imposition
Résultat avant impôt IFRS	500	125	25 %
Amortissement dérogatoire	-50	- 12,5	/
Imputation de déficit passé	-250	- 62,5	
Résultat fiscal (a)	200	50	10 %*
Comptabilisation des impôts différés au taux de 15 %			
Impôt différé passif sur amortissement (b)	50	7,5	
Reprise d'impôt différé actif sur déficits reportables (c)	250	37,5	
Impôts couverts ajustés (a+b+c)	/	95	19 %

*Le taux effectif est calculé en partant du résultat avant impôt IFRS.

Source : commission des finances, d'après un exemple tiré de la revue trimestrielle de fiscalité internationale n° 2-2022 ⁽¹⁾.

(1) François Roux, Sven Dufils, Règles GloBE du pilier 2 : impôts couverts ajustés, Revue trimestrielle de fiscalité internationale n° 2-2022, mai 2022.

● Le modèle de règle prévoit toutefois certaines exclusions d'impôts différés, qui ne sont donc pas comptabilisés pour ajuster le montant des impôts couverts. Il s'agit :

- des impôts différés portant sur des éléments exclus du résultat GloBE ;
- des impôts différés résultant de positions fiscales incertaines ⁽¹⁾ ;
- des incidences sur un impôt différé actif d'un ajustement de valeur ou d'un ajustement de reconnaissance d'un point de vue comptable ;
- des incidences résultant de la variation future d'un taux d'imposition applicable en droit interne ;
- des impôts différés issus de la génération ou de l'utilisation d'un crédit d'impôt.

● De surcroît, **le modèle de règles prévoit la mise en œuvre d'un dispositif anti-abus** permettant de recalculer le taux effectif d'imposition défini pour un exercice si un impôt différé passif ne se traduit pas par le paiement d'un impôt courant dans un délai de cinq ans. Ce mécanisme vise ainsi à prévenir le risque de manipulation du montant des impôts différés passifs et se matérialise par la « *recapture* » de l'impôt différé (c'est-à-dire son exclusion du calcul du taux effectif d'imposition).

Cependant, certains dispositifs applicables dans le droit interne de la majorité des États membres du Cadre inclusif conduisent à comptabiliser de manière obligatoire des impôts différés dont la reprise est susceptible d'intervenir au-delà de ce délai de cinq ans. Pour tenir compte de ces impôts différés qui, selon les commentaires publiés par l'OCDE, reflètent des activités substantielles et sont peu susceptibles d'être manipulés, **le modèle de règles exclut du champ de la « *recapture* » :**

- les différentiels d'amortissement d'actifs corporels ;
- les coûts de licence en contrepartie de l'exploitation de biens immobiliers ou l'exploitation de ressources naturelles ;
- les dépenses de recherche et développement capitalisées ;
- les dépenses de mise hors service et de réparation ;
- la comptabilisation à la juste valeur de plus-values nettes latentes ;
- les gains latents de change ;

(1) Une position fiscale incertaine désigne une position dont la conformité à la loi telle qu'interprétée par l'administration fiscale n'était antérieurement pas certaine.

– les provisions techniques des sociétés d’assurance et les coûts différés de souscription de police d’assurance ;

– les plus-values sur cessions de biens corporels réinvestis dans la même juridiction ;

– les impôts différés résultant d’un changement de méthode comptable.

● L’article 9.1 du modèle de règles traite enfin la question de la prise en compte des impôts différés constitués avant l’entrée en vigueur de l’accord sur le pilier 2. Ce stock doit être recalculé en appliquant les taux mentionnés précédemment (le taux le plus faible entre 15 % et le taux applicable dans la juridiction).

iv. L’option pour la perte GloBE

L’article 4.4 du modèle de règles prévoit cependant une option permettant d’adopter **un régime de comptabilisation des impôts différés simplifié**, qui se substitue aux principes énoncés ci-avant.

Cette option permet, pour chaque année fiscale au cours de laquelle une perte « GloBE » (soit un résultat négatif calculé en application du modèle de règles) est constatée dans une juridiction, de comptabiliser un impôt différé actif dont le montant est égal au produit de la perte GloBE et du taux minimum de 15 %. Le solde de l’impôt différé actif est ensuite reportable sur les années fiscales ultérieures.

v. Le calcul du montant d’impôts couverts ajustés

Au total, le montant des impôts couverts ajustés est, aux termes de l’article 4.1 du modèle de règles, la somme :

– des impôts courants couverts ajustés des impôts différés ;

– des impôts couverts sur les éléments comptabilisés au sein des autres éléments du résultat global ou des fonds propres ;

– des impôts payés sur des positions fiscales incertaines ;

– des crédits d’impôts qualifiés, s’ils sont comptabilisés en diminution de la charge d’impôt courant (ce qui s’explique par le fait que ces crédits d’impôts sont réintégrés dans le résultat GloBE).

Sont par ailleurs déduits de ce total :

– les crédits d’impôts non qualifiés – parce qu’ils ne sont pas intégrés au dénominateur ;

– toute charge d’impôt courant qui ne serait pas payée sous trois exercices ;

– les impôts exigibles mais non encore acquittés en raison d’une position fiscale incertaine.

e. Le calcul du taux effectif d’imposition et de l’impôt complémentaire

Le taux effectif d’imposition (TEI), traité aux articles 5.1 à 5.6 du modèle de règles, constitue le cœur du pilier 2.

Il se calcule juridiction par juridiction et non entité par entité. Ainsi, lorsque ce taux sera inférieur à 15 % pour l’ensemble des entités d’une même juridiction, les mécanismes de prélèvement de l’impôt complémentaire décrits précédemment pourront être activés.

Ce choix est justifié par les commentaires de l’OCDE comme permettant d’éviter la mise en œuvre de stratégies d’évitement qui auraient permis aux groupes multinationaux d’optimiser leur charge d’impôt entre entités d’une même juridiction ; il permet également de limiter les distorsions qui auraient pu naître du fait de différences en matière de droit fiscal applicable entre les juridictions ⁽¹⁾.

i. Le calcul du taux effectif d’imposition

Au titre de chaque année fiscale, le TEI est calculé pour une juridiction selon la formule suivante :

$$TEI = \frac{\text{Somme des impôts couverts ajustés des EC situées dans la juridiction}}{\text{Bénéfices GloBE de toutes les EC – pertes de toutes les EC}}$$

Le bénéfice GloBE de toutes les entités constitutives (EC) est égal à la somme des bénéfices de l’ensemble des EC situées dans la juridiction. De manière similaire, les pertes correspondent à la somme des pertes de toutes les EC situées dans la juridiction. Le calcul du TEI ne concerne donc que les juridictions dans lesquelles les EC dégagent un bénéfice net ⁽²⁾.

Le principe de l’agrégation juridictionnelle connaît toutefois plusieurs exceptions. Afin de tenir compte de la spécificité de ces structures, le TEI des entités d’investissement est ainsi calculé de manière séparée au sein d’une même juridiction (cf. *infra*).

D’autre part, aux termes de l’article 5.6 du modèle de règles, **le TEI des entités membres d’un sous-groupe à détention minoritaire est calculé comme si ces dernières formaient « un groupe multinational distinct »** ⁽³⁾. Les entités à détention minoritaire sont celles pour lesquelles l’entité mère ultime détient

(1) Commentaires de l’OCDE, chapitre 5 paragraphe 4.

(2) Une exception à cette règle est toutefois prévue à l’article 4.5.1 du modèle de règles, dans le cas où la somme des impôts couverts ajustés est négative et inférieure au montant des impôts couverts « escompté ». Dans ce cas un impôt complémentaire est requis même pour une juridiction dégageant des pertes. Son montant est égal à la différence entre le montant des impôts couverts et le montant des impôts escompté.

(3) Commentaire de l’OCDE, chapitre 5 paragraphe 97.

directement ou indirectement une participation inférieure à 30 %. Cette règle se justifie par le fait que ces entités peuvent en parallèle être détenues par d'autres sociétés qui ne font pas partie du même groupe multinational.

Les entités apatrides font enfin l'objet d'un traitement séparé : leur TEI est calculé sur une base individuelle ⁽¹⁾.

ii. Le calcul de l'impôt complémentaire

Une fois que le test du TEI a été réalisé et si les entités constitutives d'une même juridiction sont imposées à un taux inférieur à 15 %, **le modèle de règles prévoit la manière dont doit être calculé l'impôt complémentaire qui sera prélevé en application de la RIR ou de la RPII.**

Le taux de cet impôt est égal à la différence entre le TEI de la juridiction et le taux minimum de 15 %. Une fois ce taux déterminé, l'impôt complémentaire est calculé de la manière suivante :

$$\begin{aligned} & \textit{Impôt complémentaire} \\ & = (\textit{taux de l'impôt complémentaire} \\ & \times \textit{bénéfices excédentaires}) \\ & + \textit{impôt complémentaire additionnel courant} \\ & - \textit{impôt complémentaire domestique} \end{aligned}$$

Cette formule appelle plusieurs précisions.

● En premier lieu, **l'assiette de l'impôt complémentaire diverge de celle retenue pour calculer le TEI.** Le taux de l'impôt complémentaire est ainsi calculé sur une base nommée « bénéfice excédentaire » qui correspond à la différence entre le bénéfice GloBE de la juridiction et un revenu de « routine ».

En d'autres termes, **l'impôt complémentaire est calculé à partir d'une assiette sur laquelle est appliquée une déduction correspondant à un bénéfice fondé sur la substance.** Ce mécanisme, prévu à l'article 5.3 du modèle de règles, a pour objectif de tenir compte de la réalité de l'activité économique des entités constitutives dans la juridiction.

La déduction fondée sur la substance comprend deux volets. Le premier porte sur les frais de personnel supportés par les entités constitutives d'une même juridiction et s'applique à un taux de 5 %. Les frais éligibles à cette exclusion sont ceux résultant des dépenses liées à la rémunération des salariés, les taxes sur les salaires et les cotisations patronales de sécurité sociale. Les employés éligibles sont ceux qui exercent leur activité dans la juridiction de l'entité.

(1) Article 5.1.1 du modèle de règles.

Le modèle de règles prévoit également un régime transitoire ayant pour effet de majorer de manière dégressive la déduction applicable aux frais de personnel jusqu'en 2033.

ÉVOLUTION DU TAUX DE LA DÉDUCTION APPLICABLE AUX FRAIS DE PERSONNEL

Année fiscale débutant en	Taux de la déduction
2023	10 %
2024	9,8 %
2025	9,6 %
2026	9,4 %
2027	9,2 %
2028	9,0 %
2029	8,2 %
2030	7,4 %
2031	6,6 %
2032	5,8 %
2033	5 %

Source : article 9.2 du modèle de règles.

Le deuxième volet de la déduction fondée sur la substance concerne l'exclusion, à hauteur de 5 %, de **la valeur nette comptable des actifs corporels des entités constitutives**.

Ces actifs corporels sont limitativement énumérés par le modèle de règles et regroupent ;

- les biens, usines, équipements situés dans la juridiction ;
- les ressources naturelles situées dans la juridiction ;
- le droit pour un locataire d'utiliser des actifs corporels situés dans la juridiction ;
- les licences ou dispositifs de même nature concédés par l'État en contrepartie de l'utilisation de biens immobiliers ou de ressources naturelles entraînant des investissements importants dans des actifs corporels.

Ne sont toutefois pas pris en compte les biens détenus pour être vendus ou loués ainsi que ceux détenus en tant qu'investissement. De plus, dans la mesure où les revenus tirés de l'exploitation de navires en trafic international sont exclus du résultat GloBE, la valeur comptable des actifs corporels utilisés pour générer ces mêmes revenus sont exclus du champ de la déduction.

De la même manière que pour la déduction applicable aux frais de personnel, **un taux dérogatoire s'appliquera durant les premières années de mise en œuvre du pilier 2**.

ÉVOLUTION DU TAUX DE LA DÉDUCTION APPLICABLE AUX ACTIFS CORPORELS

Année fiscale débutant en	Taux de la déduction
2023	8 %
2024	7,8 %
2025	7,6 %
2026	7,4 %
2027	7,2 %
2028	7,0 %
2029	6,6 %
2030	6,2 %
2031	5,8 %
2032	5,4 %
2033	5 %

Source : article 9.2 du modèle de règles.

● Le modèle de règles prévoit en second lieu **d'additionner à l'impôt complémentaire les impôts additionnels courants.**

Ceux-ci résultent de l'application des articles 5.4 et 4.1.5 du modèle de règles. Il s'agit respectivement :

– des **corrections appliquées à des exercices antérieurs**, notamment dans le cas où pour ces derniers l'impôt complémentaire doit être recalculé ;

– de l'impôt complémentaire exigé pour une juridiction qui dégage une perte GloBE pour laquelle le montant d'impôt ajusté est négatif et inférieur au montant d'impôt escompté (cf. *supra*).

● Les modalités de calcul de l'impôt complémentaire impliquent enfin de tenir compte des **impôts complémentaires nationaux qualifiés** prélevés auprès des entités constitutives.

Cet impôt national est celui qui peut être institué par une juridiction afin de lui permettre d'atteindre le taux effectif minimum de 15 % et éviter que d'autres pays prélèvent un impôt sur des bénéficiaires générés sur son territoire. Pour être reconnu comme « qualifié », cet impôt complémentaire national doit respecter les règles GloBE ⁽¹⁾.

iii. Les exclusions de *minimis*

● Par dérogation aux règles présentées précédemment, les entités déclarantes peuvent, sur option annuelle, considérer que leur impôt complémentaire est nul pour une juridiction et sur une année fiscale si les deux conditions cumulatives suivantes sont remplies ⁽²⁾ :

– le chiffre d'affaires GloBE moyen réalisé par les entités constitutives du groupe dans cette juridiction est inférieur à 10 millions d'euros ;

(1) Dans le cas où l'impôt national complémentaire n'est pas reconnu par les autres juridictions comme ayant un effet équivalent à celui produit par la RIR, celles-ci peuvent être amenées à elles-mêmes collecter l'impôt complémentaire, ce qui peut conduire à des situations de double imposition.

(2) Article 5.5 du modèle de règles.

– le résultat GloBE moyen réalisé par les entités constitutives du groupe dans cette juridiction est une perte ou un bénéfice inférieur à un million d’euros ⁽¹⁾.

Selon les commentaires publiés par l’OCDE ⁽²⁾, cette option vise à alléger la complexité des modalités de calcul du taux effectif d’imposition dans les cas où le montant de l’impôt complémentaire qui pourrait être exigé serait trop faible.

• Au-delà des exclusions de *minimis*, l’article 9.3 du modèle de règles prévoit par ailleurs **d’exempter du paiement de l’impôt complémentaire dû au titre de la RPII les groupes multinationaux qui seraient en phase de démarrage de leurs activités**. Cette exclusion concerne les groupes qui ont des entités constitutives dans six juridictions ou moins et dont la somme de la valeur nette comptable de leurs actifs corporels ne dépasse pas 50 millions d’euros. Cette exemption ne s’applique néanmoins plus au bout du cinquième exercice suivant l’exercice au cours duquel le groupe multinational est entré dans le champ d’application des règles GloBE.

iv. L’allocation de l’impôt complémentaire entre les entités constitutives de la juridiction

Une fois le montant de l’impôt complémentaire calculé, le modèle de règles ⁽³⁾ prévoit les conditions dans lesquelles l’entité mère le ventile entre ses entités constitutives.

Cette ventilation s’opère selon la formule suivante :

$$\begin{aligned} \text{Impôt complémentaire pour une EC} \\ = \text{Impôt complémentaire pour la juridiction} \times \frac{\text{Bénéfice GloBE de l'EC}}{\text{Bénéfice GloBE total des EC}} \end{aligned}$$

f. Les restructurations d’entreprises

Les articles 6.1 à 6.5 du modèle de règles portent sur les situations pouvant survenir au cours de la « vie » d’une entreprise. Il s’agit plus particulièrement des opérations de fusions, de scissions et de réorganisations. Ces articles traitent également le cas des coentreprises (*Joint-venture*).

i. Les fusions et les scissions de groupe

• Plusieurs hypothèses de fusions sont retenues par le modèle de règles. Pour chacun de ces cas, **des modalités particulières de prise en compte du chiffre d’affaires sont définies pour apprécier si le groupe doit entrer dans le champ d’application du pilier 2**.

(1) L’appréciation de ces seuils est réalisé en excluant le chiffre d’affaire et le résultat des entités apatrides et des entités d’investissement.

(2) Commentaires de l’OCDE, chapitre 5 paragraphe 74.

(3) Article 5.2.4 du modèle de règles.

En premier lieu, deux ou plusieurs groupes peuvent avoir fusionné pour former un groupe unique dans les quatre années précédant l'année fiscale testée. Le seuil de chiffre d'affaires de ce nouveau groupe est présumé être atteint si pour une année fiscale précédant celle de la fusion, la somme de leur chiffre d'affaires respectif excède 750 millions d'euros.

En second lieu, si une entité qui n'était pas membre d'un groupe fusionne avec un groupe au cours de l'année fiscale et si l'un d'entre eux ne dispose pas d'états financiers consolidés, le seuil de chiffre d'affaires est présumé être atteint si la somme des chiffres d'affaires figurant dans leurs comptes sociaux est supérieure à 750 millions d'euros.

- Dans le cas d'une scission de groupe, la règle de droit commun prévoyant de vérifier si le seuil de chiffre d'affaires est atteint sur deux des quatre précédents exercices n'est pas appliquée. L'article 6.1 du modèle de règles prévoit à l'inverse que pour la première année fiscale qui suit la scission, le seuil de chiffre d'affaires est apprécié pour cette seule année. Pour les trois exercices suivants, le groupe issu de la scission entre dans le champ d'application des règles GloBE si son chiffre d'affaires a excédé 750 millions d'euros sur au moins deux exercices.

ii. Les entrées et sorties d'entités constitutives au sein d'un groupe multinational

- Lorsque survient une acquisition ou une cession d'entreprise, le modèle de règles prévoit que doivent être considérées comme des entités constitutives celles dont une partie des actifs, passifs, produits charges et flux de trésorerie sont inclus, ligne à ligne, dans les comptes consolidés de l'entité mère ultime au cours de l'année d'acquisition ou de cession.

Pour calculer le résultat GloBE et les montant d'impôts couverts ajustés de l'entité constitutive, seule la fraction de résultat net et d'impôt intégrée aux états financiers de l'entité mère est prise en compte au titre de l'exercice d'acquisition. Le groupe acquéreur retient par ailleurs la valeur comptable historique des actifs et passifs de l'entité constitutive, ce qui permet de différer l'imposition de la plus-value sur les actifs transférés.

- S'agissant des actifs et passifs d'impôts différés, le modèle de règles prévoit qu'ils sont comptabilisés par le groupe acquérant comme si celui-ci contrôlait déjà l'entité au moment de leur constatation⁽¹⁾.

- De plus, afin de calculer le montant des déductions fondées sur la substance (cf. *supra*), les frais de personnel pris en compte par le groupe cessionnaire sont ceux enregistrés dans ses états financiers depuis la date

(1) Afin de coordonner cette règle avec le mécanisme de « recapture », le modèle de règles prévoit que les passifs d'impôt différés sont considérés comme effacés. Cela signifie que le transfert d'actifs marque le point de départ d'un nouveau délai de 5 ans avant que l'entité ait l'obligation de recalculer son TEL.

d'acquisition. La valeur des actifs corporels est quant à elle prise en compte au prorata de la période écoulée depuis l'acquisition.

- Enfin, si une entité mère est cédée par un groupe à un autre au cours d'un exercice, celle-ci doit appliquer séparément la RIR pour chacun des deux groupes en tenant compte des actifs et passifs figurant dans les comptes des deux groupes, au prorata de leur temps de détention.

iii. Les transferts d'actifs et de passifs

L'article 6.3 du modèle de règles reprend dans certaines limites les régimes de faveur en matière de fusions, scissions et d'apport partiel d'actifs applicables dans le droit interne de la majorité des pays membres du Cadre inclusif. Ces régimes visent à assurer la neutralité au plan fiscal de telles opérations en leur conférant un caractère intercalaire : l'objectif est de permettre la réorganisation juridique des entreprises sans les pénaliser fiscalement.

Ces régimes sont notamment prévus par les dispositions de la directive 2009/133/CE du 19 octobre 2009 ⁽¹⁾ et, en droit interne, par les articles 210-0 A à 210 C du CGI.

- Dans le cadre du pilier 2, ce régime de faveur est aménagé pour les opérations relevant de « **réorganisations GloBE** ». Ces dernières correspondent aux transformations ou transferts d'actifs et de passifs, à l'occasion d'une fusion, d'une scission, d'une liquidation ou d'une opération de même nature, aux termes de laquelle :

- le transfert est rémunéré en tout ou majeure partie par une participation au capital émise par l'entité constitutive cessionnaire ⁽²⁾, ou, dans le cas d'une liquidation, la part des capitaux de l'entité liquidée est annulée ;

- les plus ou moins-value de l'entité constitutive cédante sur les actifs transférés ne sont pas soumises à impôt ;

- la législation fiscale de la juridiction dans laquelle est située l'entité constitutive cessionnaire lui impose de retenir la valeur historique des actifs ou passifs transférés.

Si ces critères sont remplis, **la réorganisation GloBE bénéficie d'un régime de neutralité fiscale**, ce qui permet à l'entité cédante d'exclure les plus ou moins-value réalisées à l'occasion de la cession de son résultat GloBE ; parallèlement, l'entité cessionnaire détermine son résultat GloBE à partir de la

(1) Directive 2009/133/CE du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre.

(2) En droit interne, l'article 210-0 A du CGI plafonne le montant de la soulte pouvant être accordée aux associés de la société absorbée à 10 % de la valeur nominale des titres transférés.

valeur nette comptable des actifs et passifs transférés retenue dans les écritures de l'entité constitutive cédante.

À l'inverse, les transferts opérés en dehors d'une réorganisation GloBE conduisent l'entité cédante à intégrer la plus ou moins-value dans le calcul de son résultat ; l'entité cessionnaire devra quant à elle comptabiliser les actifs et passifs selon leur prix d'acquisition.

● **Le modèle de règles tient par ailleurs compte des cas dans lesquels le droit national fixe une limite aux contreparties pouvant être versées dans le cadre d'une réorganisation.** Dans ce cas, une partie de la plus-value réalisée lors du transfert est imposable et ne peut donc être retenue comme une plus-value éligible au régime de la réorganisation GloBE. L'article 6.3 du modèle de règles prévoit en conséquence que la plus-value non qualifiée est intégrée dans le résultat GloBE de l'entité cédante ; symétriquement, pour déterminer le résultat de l'entité cessionnaire, la valeur des actifs et passifs transférés est ajustée pour tenir compte de la plus-value non qualifiée.

● Sur option ou de manière obligatoire selon les dispositions applicables dans le droit interne des États membres du Cadre inclusif, les sociétés peuvent être amenées à réévaluer la valeur de leurs actifs et passifs lors d'une opération de transfert. Cette réévaluation peut ensuite faire l'objet d'une imposition immédiate ou étalée dans le temps⁽¹⁾. En conséquence, l'article 6.3.4 du modèle de règles permet, sur option de l'entité déclarante, aux entités constitutives d'intégrer dans le calcul de leur résultat GloBE un montant de plus ou moins-value égal à la différence entre la valeur comptable des actifs ou passifs au moment du transfert et leur juste valeur après ce même transfert.

L'impôt payé au titre de cette variation de valeur sera retenu au titre des impôts couverts ; l'entité constitutive peut toutefois, sur option, étaler l'intégration de l'écart de réévaluation sur cinq ans.

g. Les entreprises revêtant une forme juridique particulière

Les principes généraux des règles GloBE peuvent imparfaitement s'adapter à certaines entreprises pour lesquelles il n'est pas possible d'identifier une entité mère ultime unique. Le modèle de règles précise dans ce cas le traitement fiscal qui doit leur être réservé.

i. Les coentreprises

Les comptes des coentreprises (*Joint-venture*), parce qu'elles ne sont pas contrôlées exclusivement par une même entité, ne peuvent pas être consolidés ligne à ligne et agrégés aux résultats des autres entités du groupe auquel elles

(1) Les commentaires publiés par l'OCDE donnent notamment l'exemple, pour les réorganisations transfrontalières ou les transferts de siège, du paiement d'une exit tax.

appartiennent. L'application des règles GloBE à ces entités nécessite donc des dispositions spécifiques, prévues par l'article 6.4 du modèle de règles.

De manière schématique, une *joint-venture* est une structure juridique créée par deux sociétés ou plus afin d'organiser leur coopération sur un projet commun. Aux termes du modèle de règles, ces structures sont plus précisément définies comme des entités « *dont les résultats financiers sont reportés selon la méthode de mise en équivalence dans les états financiers consolidés de l'entité mère ultime, à condition que l'entité mère ultime détienne directement ou indirectement au moins 50 % de ses titres de participation* »⁽¹⁾.

Le modèle de règles prévoit que l'impôt complémentaire des *joint-venture* et de leurs filiales est calculé de manière séparée, comme si elle était l'entité mère ultime d'un groupe multinational distinct. L'entité mère ultime du groupe qui détient une participation dans la *joint-venture* doit ensuite appliquer la RIR à proportion de sa participation dans cette même *joint-venture*.

ii. Les groupes multinationaux à entités mères multiples

Un groupe multinational à entités mères multiples correspond à deux ou plusieurs groupes dont les entités mères ultimes sont parties à un accord de jumelage d'actions ou à un accord de double cotation et dont au moins une entité ou établissement se situe dans une autre juridiction que celle des autres entités du groupe.

L'article 6.5 du modèle de règles prévoit que les entités constitutives de ces groupes – celles dont les états financiers sont consolidés ligne par ligne – **sont considérées comme faisant partie d'un groupe multinational unique**. Chaque entité mère du groupe doit par conséquent appliquer la RIR et la RPII pour leur part d'impôt complémentaire attribuable à une entité constitutive faiblement imposée.

h. Les régimes de neutralité fiscale et les régimes de distribution

Les articles 7.1 à 7.4 du modèle de règles adaptent les règles GloBE aux caractéristiques de certains régimes fiscaux spécifiques.

i. Les régimes de neutralité fiscale

Les pays membres du cadre inclusif peuvent imposer directement le revenu d'une société entre les mains de ses propriétaires : l'entité est alors considérée comme fiscalement transparente.

(1) Cette définition exclut en revanche de la catégorie des *joint-venture* les entités mères ultimes d'un groupe multinational soumis aux règles GloBE, les entités exclues par principe, les entités détenues directement par une entité exclue, les entités d'un groupe soumis aux règles GloBE composées exclusivement d'entités exclues et les filiales des *joint-venture*.

Ces modalités d'imposition peuvent poser difficulté pour l'application des règles GloBE lorsque l'entité transparente est également une entité mère ultime. Dans cette hypothèse, le TEI de cette entité serait très faible voire nul, ce qui conduirait à prélever un impôt complémentaire élevé quand bien même l'imposition des bénéfices de l'entreprise n'a pas fait l'objet d'un évitement.

Pour régler cette question, l'article 7.1 du modèle de règles prévoit que **le bénéfice GloBE d'une entité fiscalement transparente qui est l'entité mère ultime d'un groupe est diminué du montant du bénéfice GloBE imputable à chaque titre de participation si :**

– le détenteur du titre de participation est personnellement soumis à l'impôt sur ce bénéfice au titre d'une période d'imposition qui se termine douze mois après la fin de l'exercice du groupe multinational (à la condition que le détenteur du titre soit soumis à l'impôt sur la totalité de ce bénéfice à un taux supérieur au taux minimum – cette condition étant respectée si l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'au total, le bénéfice sera taxé à un taux supérieur au taux minimum de 15 %) ;

– de manière alternative, le détenteur est une personne physique, une entité publique, une organisation internationale, une organisation à but non lucratif ou un fonds de pension qui réside fiscalement dans la juridiction de l'entité mère ultime et qui détient des titres donnant droit à 5 % ou moins des bénéfices et actifs de l'entité mère ultime.

Symétriquement, les entités transparentes doivent diminuer leur perte GloBE du montant de la perte GloBE imputable à chaque titre de participation, à la condition que les détenteurs des titres puissent eux-mêmes déduire cette perte de leur revenu imposable.

ii. Le régime des dividendes déductibles

Certains régimes fiscaux des pays membres du Cadre inclusif prévoient un niveau d'imposition unique pour les détenteurs de titres d'une entité en permettant à cette dernière de déduire de son résultat imposable les distributions de bénéfices qu'elle réalise. Le montant du bénéfice non distribué est par ailleurs, dans le cadre de ces régimes, imposé dans les mains de l'entité.

Certains régimes applicables aux coopératives prévoient par ailleurs de considérer les ristournes qu'elles versent à leurs adhérents au prorata du travail qu'ils fournissent comme une forme de profit distribué pouvant être déduit du résultat imposable. En France, ce régime s'applique notamment aux coopératives relevant de la loi cadre du 10 septembre 1947⁽¹⁾, à savoir :

– les sociétés coopératives constituées entre commerçants ;

(1) Loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération.

– les sociétés coopératives d’achats en commun de commerçants détaillants ;

– les sociétés coopératives de commerçants détaillants ;

– certains organismes de crédit populaire ou coopératif, comme les sociétés de caution mutuelle, les banques populaires, les coopératives de crédit pour les industries d’art ou les sociétés de crédit maritime mutuel ;

– les sociétés mixtes d’intérêt agricole (SMIA).

Les coopératives agricoles bénéficient quant à elles non pas d’un régime d’assiette mais d’un régime d’exonération d’IS pour certaines de leurs opérations (cf. *supra*).

L’article 7.2 du modèle de règles tient compte de ces régimes d’une manière relativement similaire à celle aménagée pour les entités fiscalement transparentes. Il est ainsi prévu que les entités mères ultimes soumises à un régime de « dividende déductible » déduisent de leur bénéfice GloBE (sans pour autant pouvoir ramener le résultat en dessous de zéro ⁽¹⁾) le montant du bénéfice distribué.

Les conditions prévues par le modèle de règles se rapprochent également de celles prévues pour les entités transparentes :

– le dividende distribué doit être imposé dans l’État de résidence de son bénéficiaire au titre de la période d’imposition se terminant dans les douze mois suivant la fin de l’exercice de l’entité mère ;

– le dividende doit être imposé à un taux au moins égal au taux minimum de 15 % ;

– le bénéficiaire du dividende est une personne physique et le dividende correspond à une ristourne.

Le régime s’applique également si le bénéficiaire est une personne physique ou une entité exclue (hors fonds d’investissement et véhicule d’investissement immobilier) qui réside fiscalement dans la juridiction de l’entité mère ultime et qui détient des titres de participation donnant droit à 5 % ou moins des bénéfices et actifs de l’entité mère ultime.

L’article 10.1 du modèle de règles précise également que les ristournes versées par les coopératives et les dispositifs d’exonération fiscale applicables aux coopératives sont couverts par l’application du régime des dividendes déductibles.

(1) Cette différence par rapport aux régime applicable aux entités transparentes permet d’imputer la perte GloBE des entités distribuant des dividendes déductibles à la perte nette GloBE calculée au niveau de la juridiction.

iii. Les régimes éligibles d'impôt sur les distributions

Les impôts sur les distributions sont assis sur les bénéfices distribués ou réputés distribués aux détenteurs de titres de participation et non sur les bénéfices réalisés par une entreprise ⁽¹⁾. Comme indiqué précédemment, l'article 4.2 du modèle de règles prévoit de considérer ces impôts comme couverts pour la détermination du taux effectif d'imposition.

Les commentaires publiés par l'OCDE relèvent toutefois plusieurs difficultés pouvant se poser dans l'application des règles de droit commun du pilier 2 pour les entreprises soumises à un impôt sur les distributions.

En premier lieu, lorsque le bénéfice d'une société ne donne pas lieu à distribution, une grande partie des revenus de cette même société n'est pas soumise à impôt l'année où ils ont été perçus et déclarés dans ses états financiers. Elle peut ainsi être soumise à un impôt complémentaire quand bien même elle n'est en pratique pas sous imposée.

En second lieu, le montant des distributions réalisées au cours d'une année peut ne pas être corrélé au montant des revenus perçus par l'entreprise : il peut donc en résulter un taux effectif d'imposition très élevé ou très faible qui ne permettra pas de vérifier si une situation de sous imposition est avérée.

En conséquence, lorsqu'un groupe multinational détient une ou plusieurs entités constitutives situées dans une juridiction disposant d'un régime d'imposition sur les distributions, **l'article 7.3 du modèle de règles prévoit que l'entité déclarante peut exercer une option annuelle permettant de majorer le montant des impôts couverts de ses entités constitutives situées dans une même juridiction.**

Le montant de cette majoration – nommée impôt sur les distributions présumées (*Deemed distribution tax*) – est égal au plus faible montant entre le montant nécessaire pour porter le taux d'imposition de la juridiction au taux minimum et le montant d'impôt qui aurait été exigible si les entités situées dans la juridiction avaient distribué tous leurs bénéfices. Ce second cas vise à prévenir les cas d'abus, dans l'hypothèse où le revenu GloBE d'une entité serait supérieur au montant des bénéfices pouvant être distribués.

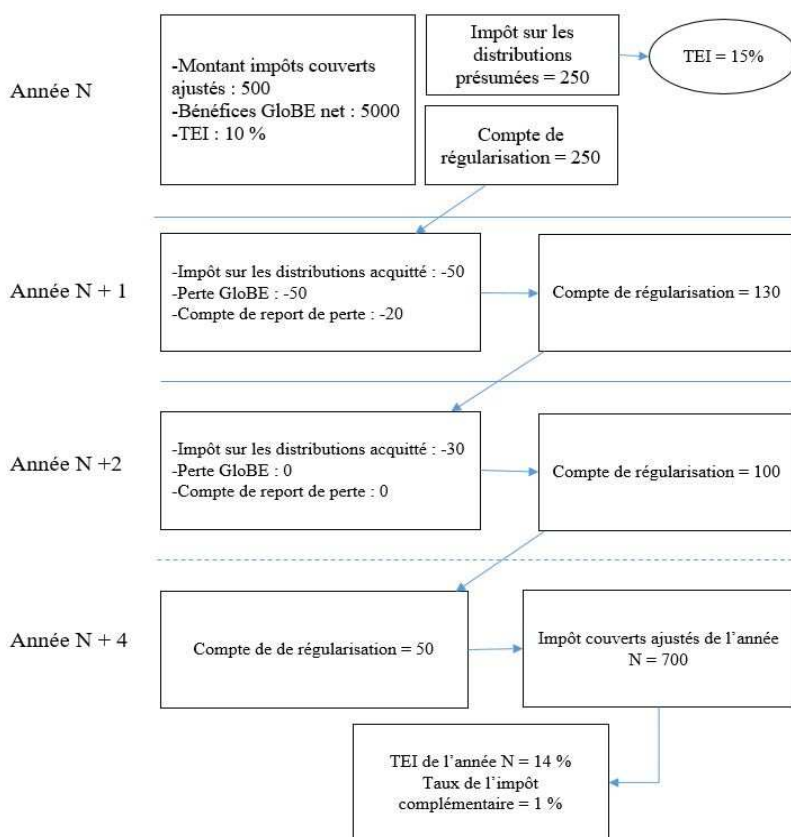
Un compte de régularisation doit être établi pour chaque année au cours de laquelle cette option est exercée. Ce compte est tout d'abord abondé du montant de l'impôt sur les distributions présumées. Il est ensuite diminué à la fin de chaque année fiscale suivante des impôts que les entités constitutives ont acquittés

(1) Aucun régime équivalent n'existe en France. Comme indiqué précédemment, ce type de régime existe toutefois en Lettonie ou en Estonie.

au titre des distributions réalisées ou présumées ⁽¹⁾ puis, le cas échéant, du montant de la perte GloBE de la juridiction multipliée par le taux minimum ⁽²⁾.

Au terme du quatrième exercice suivant la constitution du compte de régularisation de l'impôt sur les distributions présumées, si celui-ci présente un solde positif, le taux effectif d'imposition et l'impôt complémentaire dû au titre de l'année au cours de laquelle le compte a été constitué sont recalculés. À cette fin, le solde du compte vient en diminution du montant des impôts couverts ajustés déclarés pour cette même année. Ce nouveau montant est ensuite comparé au bénéfice GloBE net pour la juridiction afin de déterminer le TEI.

MÉCANISME DE SUIVI DE LA DISTRIBUTION DU RÉSULTAT ET AJUSTEMENT DE L'IMPÔT COMPLÉMENTAIRE



Source : commission des finances.

(1) Pour éviter de les comptabiliser deux fois, ces impôts acquittés sur les distributions réelles ou présumées venant diminuer le solde du compte de régularisation ne sont pas pris en compte pour déterminer le montant ajusté des impôts couverts.

(2) Lorsque la perte GloBE est supérieure au montant du compte de régularisation, le surplus est affecté à un compte de report de perte qui peut être imputé au titre d'un exercice ultérieur sur les comptes de régularisation de l'impôt sur les distributions présumées.

i. Le calcul du taux d'imposition effectif des entités d'investissement

Les entités d'investissement regroupent d'une part les entités exclues lorsqu'elles sont des entités mères ultimes (fonds d'investissement, véhicules d'investissement immobilier) ainsi que :

– les entités détenues directement ou indirectement à 95 % de leur valeur par un fonds d'investissement ou un véhicule d'investissement immobilier ;

– les entités détenues à au moins 85 % de leur valeur par un fonds d'investissement ou un véhicule d'investissement immobilier, à condition que leurs bénéficiaires soient constitués pour l'essentiel de dividendes ou de plus ou moins-values exclues au sens des règles GloBE (cf. *supra*) ;

– les entités d'investissement d'assurance, qui désignent des entités répondant à la définition d'un fonds d'investissement ou d'un véhicule d'investissement immobilier mais qui sont détenues par des compagnies d'assurance et établies « *en lien avec des engagements au titre d'un contrat d'assurance ou de rente* » ⁽¹⁾.

• Afin de ne pas pénaliser fiscalement les investisseurs selon qu'ils investissent dans une entité d'investissement ou directement dans les actifs sous-jacents de ces entités, les entités d'investissement sont généralement placées sous un régime de neutralité fiscale.

Afin de tenir compte de la spécificité des régimes fiscaux applicables à de telles entités, les règles GloBE aménagent des principes dérogatoires pour définir leur TEI et leur impôt complémentaire.

Comme mentionné précédemment, la première dérogation concerne l'exclusion du champ d'application des règles GloBE des fonds d'investissement et véhicules d'investissement immobilier qui sont des entités mères ultimes.

Pour les entités d'investissement qui sont des entités constitutives, **le modèle de règles prévoit le régime de droit commun applicable aux entités d'investissement opaques ⁽²⁾, et deux approches optionnelles.**

• L'article 7.4 du modèle de règles prévoit en premier lieu que le **TEI des entités d'investissement opaques est calculé séparément du TEI de la juridiction dans laquelle elle est située**. Le TEI de l'entité d'investissement (EI) est ainsi déterminé de la manière suivante :

$$TEI\ EI = \frac{\text{Impôts couverts ajustés de l'EI}}{\text{Part attribuable au groupe multinational du résultat GloBE de l'EI}}$$

(1) Article 10.1 du modèle de règles.

(2) Pour mémoire, les entités fiscalement transparentes qui ne sont pas des entités ultimes appliquent les règles prévues à l'article 3.5 du modèle de règles. L'impôt couvert comptabilisé par ces entités doit être réalloué au niveau des entités détentrices.

Le montant des impôts ajustés et la part du résultat GloBE à prendre en compte dépend de la quote-part de participation du groupe dans l'entité d'investissement.

Si plusieurs entités d'investissement sont situées dans une même juridiction, le montant de leurs impôts couverts et de leur résultat GloBE (pour la part attribuable au groupe) sont agrégés pour définir un TEI unique mais distinct du TEI des autres entités constitutives situées dans la même juridiction. Par parallélisme, l'exclusion des bénéfices liés à la substance ne pourra s'opérer qu'en agrégeant les frais de personnel et la valeur des actifs incorporels des entités d'investissement de la juridiction.

• Les entités d'investissement peuvent toutefois exercer deux types d'option.

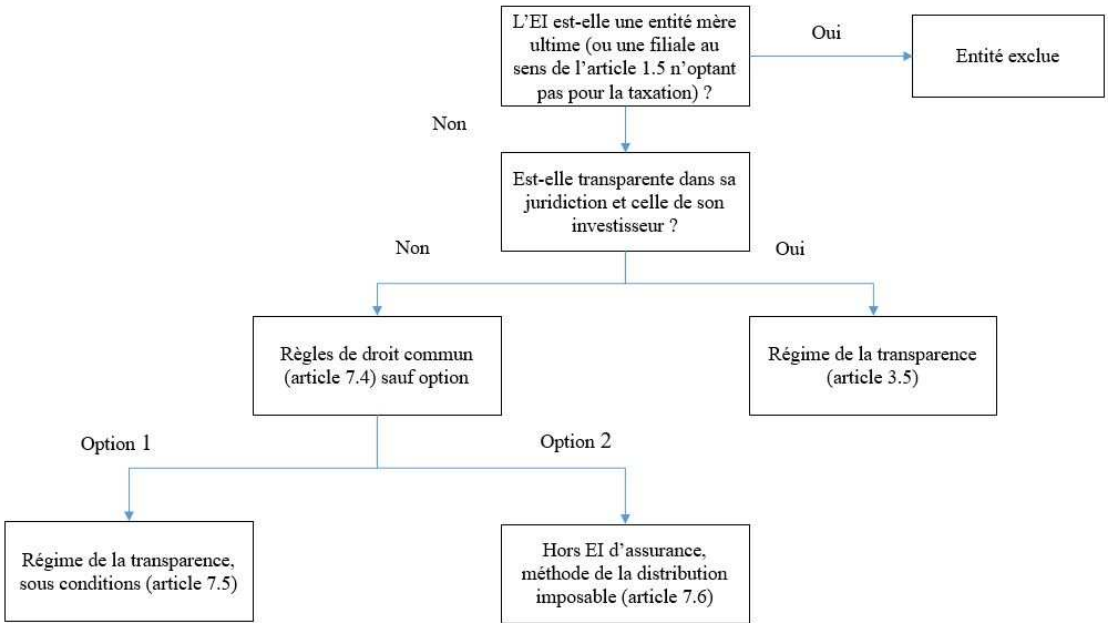
La première, applicable pour cinq ans, permet au détenteur de l'entité d'investissement de la considérer comme une entité fiscalement transparente. Par conséquent la quote-part de résultat GloBE de l'entité d'investissement est attribuée à l'entité détentrice (ce qui permet à cette entité détentrice de déduire des revenus de l'entité d'investissement son propre bénéfice fondé sur la substance).

Pour exercer cette option, l'entité détentrice doit être soumise à un impôt sur la variation de la juste valeur de sa participation dans l'entité d'investissement à un taux au moins égal au taux minimum de 15 %.

La seconde option, alternative à la première, est ouverte aux entités déclarantes détenant des titres dans une entité d'investissement, hors entités d'investissement d'assurance. **Elle permet d'inclure dans les bénéfices de l'entité déclarante les distributions et distributions présumées réalisées au titre d'un exercice par l'entité d'investissement.** La part de bénéfices non distribués au terme d'un délai de trois exercices est néanmoins réintégrée au bénéfice de l'entité d'investissement.

Cette option est prise pour cinq ans et ne peut être exercée que s'il peut être présumé que les distributions seront soumises à une imposition d'au moins 15 %.

RÉGIMES APPLICABLES AUX ENTITÉS D'INVESTISSEMENT



Source : Delphine Bocquet, Laurence Toxé, Maud Poncelet, François-Marc Venier, Anne-Christine Bosslet, Règles GloBE du Pilier 2 : structures de holdings spécifiques et entités d'investissement, *Revue trimestrielle de fiscalité internationale*, n° 2022-2, mai 2022.

j. Les obligations déclaratives

L'article 8.1 du modèle de règles prévoit que les groupes multinationaux entrant dans le champ d'application du pilier 2 doivent déposer une « **déclaration d'information GloBE** ».

- En principe, toutes les entités constitutives du groupe doivent déposer une telle déclaration dans la juridiction où elles se situent. Elles peuvent toutefois en être exemptées si l'entité mère ultime du groupe ou une autre entité spécifiquement désignée comme « déclarante » dépose en leur nom une déclaration, à la condition que la déclaration soit déposée dans une juridiction qui a conclu un accord d'échange d'informations avec la juridiction de l'entité constitutive.

Si plusieurs entités constitutives sont situées dans une même juridiction, l'un d'entre elles peut être désignée pour établir et déposer la déclaration GloBE de l'ensemble des entités constitutives de la juridiction.

- Si le modèle de règles laisse la possibilité aux États d'adapter le contenu de la déclaration dans les limites offertes par le cadre de mise en œuvre des règles GloBE (c'est-à-dire les instructions et les règles déterminées postérieurement à la publication du modèle de règles), **plusieurs catégories d'informations revêtent un caractère obligatoire.**

Il s'agit :

– d'informations permettant d'identifier les entités constitutives de la juridiction, notamment leur numéro fiscal et leur statut au regard des règles GloBE (entité d'investissement, entité transparente, coentreprises *etc.*) ;

– d'informations sur la structure capitalistique du groupe multinational, notamment sur les titres détenus par les entités constitutives conférant un contrôle sur d'autres entités ;

– les renseignements nécessaires pour calculer le TEI de chaque juridiction, l'impôt complémentaire par entité constitutive et son affectation par juridiction ;

– un historique des options exercées ;

– toute autre information nécessaire à la mise en œuvre des règles GloBE.

Est enfin prévu la possibilité de simplifier le format des déclarations GloBE, selon des modalités qui ne sont pas définies par le modèle de règles.

● Les entités déclarantes auront 15 mois à compter de la clôture de l'exercice fiscal pour déposer leur déclaration GloBE. Ce délai est porté à 18 mois pour la première déclaration.

● Enfin, le modèle de règles renvoie aux législations nationales pour définir les régimes de sanction et de confidentialité concernant le dépôt des déclarations GloBE.

3. Les instructions administratives et les régimes de protection

Plusieurs dispositions du modèle de règles sont progressivement précisées par le Cadre inclusif au moyen de documents spécifiques ou d'instructions administratives.

L'un de ces documents, publié en décembre 2022, porte plus particulièrement sur les régimes de protection du pilier 2 (*Safe harbours*). Par ailleurs, deux séries d'instructions ont d'ores et déjà été publiées en février et juillet 2023.

a. Les régimes de protection et d'allègement des sanctions

L'article 8.2 du modèle de règles prévoit la mise en œuvre de régimes de protection dont le contenu devait être précisé.

Les éléments publiés en décembre 2022 ⁽¹⁾ prévoient l'application de plusieurs régimes de protection, certains étant transitoires et d'autres permanents, **permettant**

(1) *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, décembre 2022.

de considérer que l'impôt complémentaire dû par un groupe multinational est nul dans une juridiction.

i. Les régimes de protection transitoires

Les régimes de protection provisoires (CbCR *Safe harbours*) portent sur les exercices ouverts au plus tard le 31 décembre 2026 (à l'exclusion des exercices clos après le 30 juin 2028).

- En premier lieu, l'impôt complémentaire d'un groupe multinational est égal à zéro dans une juridiction si **les critères des « *minimis* » sont remplis**. À cette fin, le groupe multinational doit déclarer au titre d'une juridiction un chiffre d'affaires de moins de 10 millions d'euros et un bénéfice avant impôt de moins d'un million d'euros dans son CbCR. Ce test est similaire à celui prévu par l'article 5.5 du modèle de règles, à la différence que ce dernier se fonde sur les informations GloBE de l'entité constitutive.

- Le second test permet à un groupe multinational de **calculer un TEI simplifié** qui, s'il est supérieur à un taux minimum transitoire, exonère le groupe de réaliser toutes les étapes nécessaires à la détermination de son TEI en application du modèle de règles. Le taux minimum transitoire augmente d'année en année, afin de rendre le régime de protection de moins en moins favorable.

TAUX MINIMUM TRANSITOIRE AU TITRE DU TEST DU « TEI SIMPLIFIÉ »

Année d'ouverture de l'exercice	Taux minimum transitoire
2023	15 %
2024	15 %
2025	16 %
2026	17 %

Source : *commission des finances*.

Le calcul du TEI simplifié est égal au montant d'impôt couvert pour la juridiction (issus des états financiers) divisé par le bénéfice des entités constitutives tels que reportés dans le CbCR.

- Le dernier test porte sur le **« revenu de routine »** des entités de la juridiction. Il est rempli si le bénéfice avant impôt du groupe multinational, pour une juridiction, est inférieur ou égal au revenu de substance (c'est-à-dire le revenu à l'exclusion du bénéfice excédentaire) calculé conformément aux règles GloBE.

ii. Les régimes de protection permanents

Les régimes de protection permanents reposent sur les mêmes tests alternatifs que ceux prévus dans le cadre des régimes de protection temporaire (*minimis*, TEI simplifié, « revenu de routine »). Par principe, ces tests devront néanmoins être réalisés en se fondant sur les informations GloBE des groupes multinationaux et non ceux reportés dans leur CbCR.

iii. Le régime d'allégement des sanctions

Le document précité prévoit enfin d'instaurer un dispositif transitoire d'allégement des sanctions, en vertu duquel aucune sanction ne devrait être appliquée s'agissant de l'établissement de la déclaration GloBE si le groupe multinational met en œuvre des « *mesures raisonnables* » pour appliquer les règles GloBE. Ce dispositif, visant également à accompagner les entreprises pour la mise en œuvre du pilier 2, a vocation à s'appliquer pour les exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2026 (à l'exclusion des exercices clos après le 30 juin 2028).

b. Les instructions administratives

Les instructions administratives ont pour objectif de traiter un large champ de questions techniques appelant des éclaircissements pour transposer les règles du pilier 2 en droit national.

Deux documents ont été publiés le 2 février 2023 ⁽¹⁾ et le 17 juillet 2023 ⁽²⁾. Sans entrer dans le détail de leur contenu, ces documents portent sur :

- des précisions s'agissant du champ d'application des règles GloBE, notamment sur la notion d'entité exclue ;
- l'application des règles GloBE aux compagnies d'assurance ;
- les règles de conversion monétaire dans le cadre des calculs GloBE ;
- l'application de l'exclusion de revenu fondée sur la substance ;
- l'impôt complémentaire qualifié national et les régimes de protection applicables en la matière ;
- l'application d'un régime de protection pour la RPII (*UTPR Safe harbour*)

(1) *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, février 2023.

(2) *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, juillet 2023.

Le régime de protection relatif à la mise en œuvre de la RPII

Les dispositions relatives au régime de protection de la RPII (*UTPR Safe harbour*) prévoient que pour tout exercice d'une durée maximale de douze mois ouvert jusqu'au 31 décembre 2025 et clos avant le 31 décembre 2026, lorsque la législation de la juridiction où est implantée l'entité mère ultime d'un groupe multinational prévoit un taux normal d'impôt sur les sociétés au moins égal à 20 %, l'impôt complémentaire calculé pour les entités constitutives situées dans cette juridiction au titre de la RPII (y compris l'entité mère ultime) est ramené à zéro pour chaque exercice clos dans cette période.

D. LA TRANSPOSITION DU PILIER 2 PAR L'UNION EUROPÉENNE

Annoncée dès le 18 mai 2021 dans une communication de la Commission européenne ⁽¹⁾, les travaux de transposition des règles du pilier 2 dans l'Union européenne se sont traduits par la présentation d'une proposition de directive le 22 décembre 2021.

Cette directive a ensuite été adoptée et publiée le 14 décembre 2022 ⁽²⁾. Elle reprend strictement le contenu du modèle de règles GloBE et a vocation, selon son vingt-quatrième considérant, à être mise en œuvre en utilisant « *comme sources d'illustration ou d'interprétation le modèle de règles OCDE ainsi que les explications et exemples* » ayant fait l'objet d'une diffusion au sein du Cadre inclusif.

La directive du 14 décembre 2022 comporte néanmoins plusieurs types de spécificités, liées à son architecture générale, son application aux groupes purement nationaux, ainsi qu'à ses dispositions relatives à la reconnaissance des règles des juridictions tierces. De surcroît, la directive reprend l'option aménagée par le modèle de règles permettant d'instituer un impôt complémentaire national et aménagé sous condition une option pour une application différée de la RIR et de la RBII.

1. L'architecture de la directive

L'architecture de la directive reprend de manière générale la structure du modèle de règles.

La principale différence concerne les définitions, qui figurent, conformément à la structure habituelle des textes européens, au sein des premiers articles (chapitre 1 de la directive (UE) 2022/2523).

(1) Commission européenne, *Fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle*, 18 mai 2021.

(2) Directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 14 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union

ARCHITECTURES COMPARÉES DE LA DIRECTIVE DU 14 DÉCEMBRE 2022 ET DU MODÈLE DE RÈGLES GLOBE

	Directive (UE) 2022/2523	Modèle de règles GloBE
Chapitre 1	Dispositions générales	Champ d'application
Chapitre 2	RIR et RBII	Redevables de l'impôt
Chapitre 3	Calcul du bénéfice ou de la perte admissible	Calcul du résultat GloBE
Chapitre 4	Calcul du montant ajusté des impôts concernés	Calcul du montant ajusté des impôts concernés
Chapitre 5	Calcul du taux effectif d'imposition et de l'impôt complémentaire	Calcul du taux effectif d'imposition et de l'impôt complémentaire
Chapitre 6	Règles spéciales relatives à la restructuration d'entreprises et aux holdings	Restructurations d'entreprises et holdings
Chapitre 7	Neutralité fiscale et régimes de distribution	Régimes de neutralité fiscale et régimes de distribution
Chapitre 8	Dispositions administratives	Administration
Chapitre 9	Règles transitoires	Règles transitoires
Chapitre 10	Dispositions finales	Définitions

Source : *commission des finances*.

Les dispositions finales de la directive portent sur des modalités de mise en œuvre du pilier 2 spécifiques à l'Union européenne (adoption d'actes délégués par la Commission européenne, information du Parlement européen). Ces dispositions prévoient par ailleurs que la transposition de la directive doit survenir avant la fin de l'année 2023 et que ses dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 31 décembre 2023.

Autre différence de forme notable, **la règle des paiements insuffisamment imposés (RPII) est renommée en règle des bénéfices insuffisamment imposés (RBII)** ⁽¹⁾. Cette nouvelle terminologie vise à mieux refléter les modalités d'application de cette règle, qui ont évolué depuis les premières étapes de négociation du modèle de règles GloBE ⁽²⁾.

2. L'application de l'impôt minimal aux groupes purement nationaux

Alors que le modèle de règles prévoit que l'inclusion d'un groupe dans le champ d'application du pilier 2 est conditionnée à l'implantation d'entités constitutives dans plusieurs juridictions, l'article premier de la directive prévoit que son propre champ d'application s'étend aux groupes purement nationaux ⁽³⁾.

(1) Conformément au modèle de règles, l'entrée en vigueur de la RBII est, en application de l'article 56 de la directive, décalée aux exercices ouverts à compter du 31 décembre 2024.

(2) Telle qu'elle était envisagée dans les premiers documents de travail publiés par l'OCDE (blueprints), la RPII visait à retracer les paiements déductibles. La version finale du modèle de règles fait finalement reposer la répartition de la RPII sur le nombre de salariés et la valeur des actifs corporels situés dans chaque juridiction. Cette évolution a motivé le changement de terminologie opéré par l'Union européenne.

(3) Cette faculté a été admise par le Cadre inclusif, au paragraphe 24 du chapitre 2 des commentaires publiés par l'OCDE.

Cet ajustement s’explique par la nécessité d’assurer la compatibilité du modèle de règles au droit primaire de l’Union européenne et notamment au principe de liberté d’établissement. Il s’agit plus concrètement d’éviter toute situation discriminatoire entre des entités situées dans un État membre et les entités situées dans un autre État membre.

En principe, une entité mère ultime d’un groupe multinational devra donc appliquer la règle d’inclusion du revenu (RIR) à elle-même et à toute les entités constitutives situées dans sa juridiction. Les groupes nationaux de grande envergure, présents dans un unique État membre, devront également s’auto-assujettir à la RIR.

Les définitions figurant à l’article 3 de la directive ont donc été enrichies d’une définition supplémentaire, relative aux groupes nationaux de grande envergure.

3. La reprise de l’option en faveur de l’impôt complémentaire national qualifié

Les articles premier et 11 de la directive prévoient que les États membres peuvent choisir d’appliquer un impôt national complémentaire qualifié permettant d’imposer les bénéficiaires excédentaires des entités faiblement imposées situées dans leur juridiction.

Cette option ouverte par le modèle de règles GloBE est donc reprise par l’Union européenne afin de permettre à une juridiction à faible imposition de capter les recettes fiscales complémentaires qui seraient, en l’absence d’un tel impôt national, perçues par la juridiction d’établissement de l’entité mère du groupe.

L’objectif de cette option reflète la philosophie d’ensemble de l’accord du Cadre inclusif, qui vise non seulement à récupérer les recettes fiscales dont le paiement a été évité mais aussi à inciter les États à rehausser leur taux d’imposition des bénéficiaires au niveau du taux minimum. En conséquence, la perception de l’impôt complémentaire national qualifié est prioritaire sur l’application de la RIR et de la RBII : l’impôt complémentaire perçu en application de ces deux dernières règles est ainsi diminué du montant de l’impôt complémentaire national qualifié acquitté par l’entité constitutive sous imposée.

L’article 11 de la directive prévoit par ailleurs que les modalités de calcul de cet impôt complémentaire peuvent reposer sur la base d’une norme de comptabilité financière « *admissible ou agréée par l’organisme comptable agréé* ». De plus, l’impôt complémentaire peut être ajusté pour éviter toute distorsion importante de la concurrence.

Ce même article prévoit par ailleurs un mécanisme permettant de prévenir des stratégies d’évitement que les États pourraient être amenés à élaborer pour favoriser les entreprises situées sur leur territoire : l’impôt complémentaire doit ainsi être acquitté dans les quatre exercices suivant l’exercice au cours duquel il

était dû. À défaut, son montant est ajouté au montant de l'impôt complémentaire dû pour la juridiction et devra être perçu par une autre juridiction *via* un impôt additionnel courant.

L'application de l'option par un État membre, prise pour 3 ans, doit enfin être notifiée à la Commission européenne dans les trois mois suivant l'adoption des dispositions législatives et réglementaires nécessaire à l'institution de l'impôt complémentaire national.

4. La procédure de reconnaissance de l'équivalence des règles nationales de pays tiers

Les commentaires publiés par l'OCDE ⁽¹⁾ précisent qu'une règle du revenu d'inclusion « *qualifiée* » est une norme équivalente à celles prévues par le modèle de règle, permettant d'atteindre le même résultat que celui qui serait obtenu en appliquant le modèle de règles et ses commentaires.

La mise en œuvre du pilier 2 repose en effet sur le fait que l'ensemble des États parties à l'accord mettent en œuvre de manière coordonnée un ensemble uniforme de règles pour s'assurer qu'aucune entreprise n'échappe à l'impôt complémentaire ou qu'aucune entreprise ne soit à l'inverse soumise à une situation de double imposition (dans le cas où, par exemple, une juridiction ne reconnaîtrait pas la RIR d'une autre juridiction).

Il est donc prévu que le cadre de mise en œuvre GloBE (*Globe implementation framework*) définisse des principes directeurs pour qu'une juridiction puisse évaluer la conformité de la législation d'un autre pays aux règles GloBE.

Le considérant 26 de la directive 2022/2523 du 14 décembre 2022 prévoit ainsi que cette évaluation devra être menée en se référant à « *l'évaluation à mener au niveau de l'OCDE* ». Toutefois, pour assurer une transposition efficace de la directive, **son article 52 définit également une procédure d'évaluation de l'équivalence des règles adoptées par des pays tiers**. Cette procédure, qui permet de ne pas considérer la législation de ces pays comme un régime fiscal des sociétés contrôlées ⁽²⁾, repose sur quatre conditions :

– le cadre juridique du pays tiers met en œuvre un ensemble de règles selon lesquelles l'entité mère d'un groupe multinational calcule et paye la part d'impôt complémentaire qui lui est attribuable pour ses entités constitutives faiblement imposées ;

(1) *Commentaire du modèle de règles, chapitre 10, paragraphes 120 et 121.*

(2) *Au sens de l'article 3 de la directive, le régime fiscal des sociétés étrangères contrôlées est un ensemble de règles, autre qu'une RIR qualifiée, en vertu desquelles un actionnaire ou une entité détentrice est assujéti à une imposition proportionnellement à sa participation sur les revenus de l'entité constitutive étrangère. En vertu des règles GloBE, le bénéfice imposé dans les mains de l'actionnaire en vertu d'un régime des sociétés étrangères contrôlées est réalloué à l'entité étrangère. Le fait de reconnaître les règles d'une autre juridiction comme équivalentes à celles de la directive permet d'éviter de réaliser cette réallocation.*

– un taux effectif minimum d'imposition de 15 % est applicable dans le pays tiers ;

– le calcul du taux effectif d'imposition repose uniquement sur la combinaison des revenus des entités situées dans la même juridiction ;

– les modalités de calcul de l'impôt complémentaire intègrent un mécanisme de compensation permettant d'éviter une double imposition.

Ce même article 52 prévoit enfin que la Commission européenne est habilitée à adopter des actes délégués pour déterminer la liste des pays tiers qui ont mis en œuvre un cadre juridique considéré comme équivalent à une RIR qualifiée et à mettre à jour cette même liste.

5. L'option pour l'application différée de la RIR et de la RBII

L'option pour l'application différée de la RIR et de la RBII a été introduite durant les négociations portant sur la directive pour emporter l'approbation des États membres comptant peu de sièges de grandes entreprises sur leur territoire.

Cette option, prévue à l'article 50 de la directive du 14 décembre 2022, permet aux États membres dans lesquels **ne sont pas situées plus de douze entités mères ultimes de groupes nationaux de grande envergure ou multinationaux de ne pas appliquer la RIR et la RBII durant six années fiscales consécutives à partir du 31 décembre 2023**. Ces pays ne seront donc pas exonérés de transposer la directive mais disposeront d'un délai supplémentaire.

Les entités constitutives du groupe situé dans un pays exerçant l'option n'échapperont toutefois pas à l'impôt : le 2 du même article 50 prévoit que ces entités constitutives seront soumises à l'impôt complémentaire. La part qui devait revenir à l'État exerçant l'option sera ainsi réattribuée aux autres États membres.

6. Les régimes de protection

Parce que les modalités de mise en œuvre du modèle de règles GloBE sont progressivement enrichies, la directive ne reprend pas directement le contenu des régimes de protection définis par le Cadre inclusif en décembre 2022 (la directive ayant été adoptée de manière concomitante).

L'article 32 de la directive prévoit ainsi que l'impôt complémentaire d'un groupe national ou multinational peut être ramené à zéro pour une juridiction s'il remplit les conditions « *d'une convention internationale éligible en matière de régimes de protection* ». Ces ensembles de règles doivent, pour être admises, avoir été approuvées par l'ensemble des États membres ⁽¹⁾.

(1) Parce qu'ils ont été adoptés par les pays membres du Cadre inclusif, les régimes de protection publiés par l'OCDE sont applicables plein droit dans l'Union européenne et dans chacun des États membres.

II. LE DROIT PROPOSÉ

Le présent article transpose les dispositions de la directive 2022/2523 du 14 décembre 2022. Conformément à ce que cette dernière prévoit, la transposition tient compte des instructions et éléments les plus récents adoptés par le Cadre inclusif pour introduire en droit national des règles considérées comme « *qualifiées* » à l'égard du modèle de règles GloBE.

Il est ainsi tenu compte des régimes de protection dits CbCR définis par le Cadre inclusif et des instructions publiées en février et juillet 2023, notamment concernant le régime de protection applicable pour la RBII.

- En premier lieu, le **I** du présent article insère dans le titre I de la première partie du livre premier du code général des impôts un chapitre **II bis** portant sur l'imposition minimale mondiale des groupes d'entreprises multinationales et des groupes nationaux de grande envergure.

- En second lieu, les **II à V** du présent article modifient le code général des impôts et le livre des procédures fiscales afin de prévoir des règles en matière de recouvrement, de contrôle et de sanction de l'impôt complémentaire.

- En troisième lieu, le **VI** du présent article habilite le Gouvernement à prendre par ordonnance des dispositions relative à la déclaration, au recouvrement, au contrôle à aux sanctions des impôts complémentaires dus par les groupes multinationaux et les groupes nationaux de grande envergure établis en France.

- En dernier lieu, le **VII** prévoit les modalités d'application du présent article.

A. LA TRANSPOSITION DU MODÈLE DE RÈGLES ET DE LA DIRECTIVE 2022/2523 DU 14 DÉCEMBRE 2022

Le présent article reprend le contenu de la directive 2022/2523 du 14 décembre 2022, enrichi des éléments publiés par l'OCDE en 2023 pour préciser l'application des règles GloBE.

1. L'architecture de la transposition

Le nouveau chapitre inséré par le **I** du présent article est composé de 138 articles (223 VJ à 223 WY *bis*) répartis dans 9 sections.

Les structures respectives du modèle de règles GloBE et de la directive du 14 décembre 2022 y sont globalement reprises.

TABLEAU DE CORRESPONDANCE DES ARTICLES DE TRANSPOSITION DES RÈGLES GLOBE

Section	Sous-section	Articles	Articles de la directive	Articles du modèle de règles
Section I : Dispositions générales	/	223 VJ 223 VK	1 et 3	1.1 et article 10
Section II : Champ d'application et territorialité	Sous-section 1 : Champ d'application de l'imposition	223 VL à 223 VL <i>ter</i>	2	1.1
	Sous-section 2 : territorialité	223 VM à 223 VM <i>sexies</i>	4	10.3
Section III : calcul du taux effectif d'imposition	Sous-section 1 : Détermination du dénominateur	223 VN et 223 VN <i>bis</i>	15	3.1
		223 VO à 223 VO <i>quaterdecies</i>	16	3.2
		223 VP à 223 VP <i>quinquies</i>	17	3.3
		223 VQ à 223 VQ <i>quinques</i>	18	3.4
		223 VR à 223 VR <i>sexies</i>	19	3.5
	Sous-section 2 : Détermination du numérateur : calcul du montant corrigé des impôts couverts	223 VS à 223 VS <i>ter</i>	20	4.2
		223 VT à 223 VT <i>quater</i>	21	4.1
		223 VU à 223 VV <i>quinquies</i>	22 et 23	4.4 et 4.5
		223 VW à 223 VW <i>octies</i>	24	4.3
	Sous-section 3 : Modalités de détermination du TEI	223 VX à 223 VX <i>quater</i>	25	4.6
		223 VY à 223 VY <i>quater</i>	26	5.1
		223 VZ à 223 VZ <i>octies</i>	32	<i>CbCR Safe Harbour</i>
		223 VZ <i>nonies</i>	32	<i>UTPR Safe Harbour</i>
Section IV : Liquidation de l'impôt complémentaire	Sous-section 1 : Déduction fondée sur la substance	223 WA à 223 WA <i>nonies</i>	28 et 48	5.3
	Sous-section 2: Détermination de l'impôt complémentaire	223 WB à 223 WB <i>quinquies</i>	27	5.2
	Sous-section 3 : Impôt complémentaire additionnel	223 WC à 223 WC <i>quater</i>	29	5.4
	Sous-section 4 : Option en faveur de l'exclusion de <i>minimis</i>	223 WD à 223 WD <i>quater</i>	30	5.5
	Sous-section 5 : Entités constitutives à détention minoritaire	223 WE à 223 WE <i>ter</i>	31	5.6
Section V : Modalités de collecte de l'impôt complémentaire	Sous-section 1 : Impôt national complémentaire qualifié	223 WF	11	10.1
	Sous-section 2 : Règles d'inclusion du revenu qualifiée	223 WG	5 à 8	2.1
		223 WH à 223 WH <i>ter</i>	9	2.2.1
		223 WI	10	2.3
	Sous-section 3 : RBII	223 WJ à 223 WK <i>quater</i>	12 à 14	2.4 à 2.6
Section VI : Règles relatives à l'organisation du groupe et aux restructurations	Sous-section 1 : application du seuil de chiffre d'affaires consolidé aux fusions et scissions de groupes	223 WL à 223 WL <i>quater</i>	33	6.1
	Sous-section 2 : Entrées et sorties d'entités constitutives au sein d'un groupe d'entreprises multinationales	223 WM et 223 WM <i>bis</i>	34	6.2
	Sous-section 3 : Transferts d'actifs et de passifs	223 WN à 223 WN <i>quinquies</i>	35	6.3
	Sous-section 4 : Coentreprises	223 WO à 223 WO <i>quater</i>	36	6.4
	Sous-section 5 : Groupes d'entreprises multinationales à entités mères multiples	223 WP à 223 WP <i>septies</i>	37	6.5
Section VII : Disposition particulières	Sous-section 1 : Régimes de neutralité fiscale	223 WQ et 223 WQ <i>bis</i>	38	7.1
	Sous-section 2 : Régimes de dividendes déductibles	223 WR et 223 WR <i>bis</i>	39	7.2
	Sous-section 3 : Régimes éligibles d'imposition des distributions	223 WS à 223 WS <i>septies</i>	40	7.3
	Sous-section 4 : Entités d'investissement et entités d'investissement d'assurance	223 WT à 223 WT <i>quinquies</i>	41	7.4
		223 WU à 223 WU <i>ter</i>	42	7.5

Section	Sous-section	Articles	Articles de la directive	Articles du modèle de règles
		223 WV à 223 WV <i>quinquies</i>	43	7.6
Section VIII : Obligations déclaratives	/	223 WW et 223 WW <i>bis</i>	44 et 51	8.1
Section IX : Règles transitoires	/	223 WX à 223 WX <i>ter</i>	47	9.1
		223 WY et 223 WY <i>bis</i>	49	9.3

Source : commission des finances, d'après l'évaluation préalable du présent article.

Comme la directive européenne et le modèle de règles, le premier article du chapitre inséré dans le CGI consacré au pilier 2 porte sur l'institution de l'impôt minimal (**223 VJ**).

De plus, figurent dans la première section de ce même chapitre les principales définitions nécessaires à l'application des règles GloBE (certaines définitions étant par ailleurs disséminées dans d'autres articles, pour des raisons de lisibilité). Ces définitions visent à éviter d'éventuelles confusions avec des notions utilisées en droit national. Conformément à ce que prévoit la directive du 14 décembre 2022, le champ d'application de l'impôt minimal est également étendu aux groupes nationaux de grande envergure.

Deux différences de structures peuvent toutefois être signalées :

- les modalités de détermination des redevables de la RIR et de la RBII, figurant dès le chapitre 2 du modèle de règles, figurent dans la section V du nouveau chapitre inséré dans le CGI ;

- les régimes de protection (*CbCR Safe harbour* et l'*UTPR Safe harbour*), définis postérieurement à la publication du modèle de règles et de la directive, figurent dans la section III du chapitre créé par le présent article.

Le présent article reprend par ailleurs l'option ouverte par le modèle de règles et la directive s'agissant de la possibilité d'instituer un impôt complémentaire national qualifié.

2. Les modalités d'application des règles GloBE en France

Quand bien même la directive du 14 décembre 2022 prévoit de manière précise les modalités d'application du régime de l'impôt minimal mondial, les États membres disposent de plusieurs options pour la transposer dans leur droit interne. Il s'agit notamment de la forme que peut revêtir la RBII, de la faculté d'instituer ou non un impôt complémentaire et des modalités d'articulation entre l'impôt minimal mondial et l'IS.

Par ailleurs, les dispositions de la directive produiront des effets qui dépendent des régimes fiscaux applicables dans chaque État membre. Pour la France, les principaux enjeux reposent sur le champ des impôts couverts, la

comptabilisation des crédits d'impôts qualifiés et le traitement fiscal des coopératives agricoles.

a. Le champ des impôts couverts

L'article **223 VS** inséré dans le code général des impôts reprend la définition des impôts couverts donnée par le modèle de règles et la directive 2022/2523. Comme indiqué précédemment, ces impôts recouvrent l'IS et la contribution additionnelle de solidarité à l'IS, dans la mesure où ces deux impôts sont assis sur le résultat.

L'évaluation préalable du présent article précise également que la taxe sur les excédents de provision pour sinistres restant à payer pesant sur les compagnies d'assurance de dommages est assimilée à un impôt couvert.

Il peut de surcroît être noté qu'un prélèvement tel que la contribution temporaire de solidarité, instituée par la loi de finances pour 2023, pourrait certainement intégrer le périmètre des impôts couverts. Son champ d'application ne concerne toutefois que les exercices ouverts en 2022, ce qui signifie qu'elle ne sera plus en vigueur à la date d'ouverture des premiers exercices concernés par l'application des règles du pilier 2.

b. Les caractéristiques de l'impôt national complémentaire qualifié

Conformément à ce que prévoit l'article 11 de la directive du 14 décembre 2022, l'article **223 WF** que prévoit d'insérer le présent article dans le CGI institue un impôt national complémentaire. Les modalités de calcul de celui-ci sont calquées sur les règles GloBE afin de s'assurer qu'il soit bien reconnu comme un impôt qualifié par les autres juridictions.

- L'impôt national complémentaire qualifié est assis sur le bénéfice excédentaire – c'est-à-dire le bénéfice net retraité des revenus liés à la substance – des groupes multinationaux et nationaux de grande envergure entrant dans le champ d'application des règles GloBE.

Conformément à ce que prévoit l'article 11 de la directive (UE) 2022/2523, il est prévu que ce bénéfice puisse être calculé selon les principes comptables français ou selon des normes comptables internationales, en lieu et place de la norme de comptabilité financière utilisée pour l'établissement des états financiers consolidés de l'entité mère ultime.

Le taux de cet impôt complémentaire est calculé selon les règles GloBE : il est égal à la différence entre le taux effectif d'imposition et le taux minimal de 15 %.

- Contrairement à la RIR, dont est seule redevable l'entité mère ultime, l'impôt complémentaire national peut être directement prélevé au niveau de chaque entité constitutive.

c. Les modalités d'application de la RBII

Le modèle de règles prévoit deux alternatives pour prélever l'impôt complémentaire dû au titre de la RBII : le refus de déduction de charge ou tout autre ajustement équivalent. L'article 12 de la directive du 14 décembre 2022 précise que cette deuxième option doit prendre la forme d'un prélèvement *ad hoc*.

Comme l'indique l'évaluation préalable du présent article, retenir l'option d'un refus de déduction de charge serait source de complexité à double titre. D'une part, il reviendrait à l'administration fiscale de calculer le montant de la base imposable à réintégrer pour obtenir le montant d'impôt complémentaire dû au titre de la RBII. D'autre part, une telle option entrerait en conflit avec les autres dispositifs de droit interne prévoyant la déduction de certaines charges (notamment les charges financières) ce qui aurait pour conséquence de réduire le champ des éléments pouvant être réintégrés pour les besoins de l'application de la RBII.

En conséquence, les articles **223 WJ à 223 WK** insérées dans le CGI par le présent article prévoient l'institution d'un impôt complémentaire dû au titre de la RBII, calculé et réparti entre les entités constitutives. À cet égard, le modèle de règles renvoie aux législations nationales les modalités de répartition du montant de l'impôt dû au titre de la RBII. Ces modalités sont définies par l'article **223 WK quater**, qui prévoit que le montant d'impôt dû par chaque entité constitutive est calculé en reproduisant la formule de calcul utilisée pour répartir la RBII entre chaque juridiction (c'est-à-dire en tenant compte du nombre d'employés et de la valeur des actifs corporels de chaque entité).

Dans ce cadre, comme pour calculer la part de la RBII revenant à la France, le présent article inclut les travailleurs indépendants et les intérimaires dans le champ des employés dont la rémunération doit être prise en compte ⁽¹⁾.

Les dispositions de ces articles prévoient par ailleurs un cas supplémentaire d'application de la RBII qui n'a pas été prévu par le modèle de règles, dès lors que ce dernier ne prévoit pas directement d'inclure les filiales situées dans le même État que leur mère ultime dans le champ de l'imposition minimale. L'article 223 WJ dispose ainsi que les entités constitutives situées en France sont redevables d'un impôt complémentaire au titre de la RBII pour les entités constitutives sous-imposées situées dans le pays de l'entité mère ultime, si ce pays n'applique la RIR qu'aux entités situées dans une autre juridiction et pas à celles situées sur son propre territoire.

d. La comptabilisation des crédits et réductions d'impôt

Les régimes fiscaux applicables en France ont des répercussions sur le traitement des crédits d'impôt qualifiés et non qualifiés tels que définis par le modèle de règles GloBE

(1) Les travailleurs indépendants et intérimaires sont également pris en compte pour calculer le montant du bénéfice fondé sur la substance, tel que le prévoit l'article 223 WA inséré par le présent article dans le CGI.

Pour mémoire, les crédits d'impôt qualifiés sont ceux qui sont remboursables dans un délai de quatre ans après la date de leur octroi. Le modèle de règles et l'article **223 VO quater** du CGI créé par le présent article prévoient qu'ils sont traités comme des produits et viennent donc majorer le résultat GloBE des entités constitutives. En revanche, en application de l'article **223 VT ter** du CGI créé par le présent article, les crédits d'impôts non qualifiés et les réductions d'impôt viennent en diminution du montant ajusté d'impôts couverts déclarés par les groupes – c'est-à-dire le numérateur du taux effectif d'imposition.

Cette distinction permet de traiter plus favorablement les crédits d'impôt qualifiés, qui auront pour effet de minorer dans une moindre mesure le TEI des groupes qui en bénéficient par rapport à une situation où ce même crédit d'impôt serait non qualifié.

EXEMPLE DE COMPTABILISATION DES CRÉDITS D'IMPÔT QUALIFIÉS ET NON QUALIFIÉS

(en millions d'euros)

	Entreprise A comptabilisant un crédit d'impôt qualifié de 100	Entreprise B comptabilisant un crédit d'impôt non qualifié de 100
Calcul du TEI sans prise en compte du crédit d'impôt		
Résultat	1 000	1 000
Impôts couverts	250	250
TEI	25,0 %	25,0 %
Prise en compte du crédit d'impôt		
Résultat	1 100	1 000
Impôts couverts	250	150
TEI	22,7 %	15,0 %

Source : commission des finances.

En France et de manière non exhaustive, peuvent être considérés comme des crédits d'impôt qualifiés :

– le crédit d'impôt recherche (CIR), imputable sur l'IS dû par le bénéficiaire dans les trois années suivant son octroi ⁽¹⁾ ;

– les crédits d'impôt « Prêt à taux zéro » et « Éco-PTZ », remboursables par fraction d'un cinquième sur les quatre exercices suivant leur octroi ⁽²⁾ ;

(1) Article 199 quater B du CGI.

(2) Articles 244 quater V et 244 quater U du CGI

– le crédit d’impôt en faveur des entreprises agricoles utilisant le mode de production biologique, imputable sur l’impôt dû au titre de l’année au cours de laquelle les conditions de son octroi ont été réunies ⁽¹⁾ ;

– le crédit d’impôt en faveur des métiers d’art, également imputable sur l’impôt dû au titre de l’année de son octroi ⁽²⁾ ;

– le crédit d’impôt à raison des investissements productifs réalisés dans les départements d’outre-mer avant le 31 décembre 2025 prévu à l’article 244 *quater* W du CGI, qui revêt les mêmes caractéristiques d’imputation ⁽³⁾ ;

– le crédit d’impôt famille, pour lequel les modalités d’utilisation sont identiques à celles mentionnées précédemment ⁽⁴⁾.

À l’inverse, le crédit d’impôt pour investissement en Corse, prévu à l’article 244 *quater* E du CGI, est imputable sur l’impôt dû par l’entreprise sur les neuf années suivant son octroi. Il ne peut donc pas être considéré comme un crédit d’impôt qualifié.

e. L’articulation entre les régimes d’exonération d’IS applicables aux coopératives agricoles situées en France et les dispositions de la directive du 14 décembre 2022

L’article **223 WR** du CGI créé par le présent article transpose les règles applicables aux régimes de dividendes déductibles prévus par le modèle de règles GloBE (cf. *supra*) et l’article 39 de la directive (UE) 2022/2523.

Cet article permet d’adapter les modalités d’application de l’impôt minimal mondial aux coopératives françaises, y compris les coopératives agricoles.

En premier lieu, les ristournes versées par les coopératives relevant de la loi cadre du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération, déductibles du résultat imposable en droit français, bénéficieront du même régime au titre de l’impôt minimal mondial.

Les sociétés coopératives agricoles d’approvisionnement et d’achat, les sociétés coopératives agricoles de production, de transformation, conservation et vente de produits agricoles bénéficient en droit national d’un régime d’exonération d’IS prévu à l’article 207 du CGI pour certaines des opérations qu’elles réalisent avec leurs associés-coopérateurs.

L’article **223 WR** inséré dans le CGI conduit à substituer au régime de l’exonération d’impôt des coopératives agricoles un régime de déduction d’assiette pour les seuls besoins du calcul du taux effectif d’imposition réalisé au titre de

(1) Article 199 ter K du CGI.

(2) Article 199 ter N du CGI.

(3) Article 199 ter U du CGI.

(4) Article 199 ter E du CGI.

l'impôt minimal mondial. Les ristournes versées par les coopératives agricoles à leurs membres seront ainsi déduites de leur résultat net pour l'application des règles GloBE ⁽¹⁾.

Toutefois, la quote-part du résultat mis en réserve et la quote-part du résultat issu des opérations réalisées avec les tiers non-coopérateurs (non éligible au régime d'exonération d'IS) ne seront pas déductibles du résultat.

f. Les obligations déclaratives des groupes multinationaux et nationaux de grande envergure

Les articles **223 WW** et **223 WW bis** reprennent les dispositions prévues par le modèle de règles et les articles 44 à 51 de la directive (UE) 2022/2523 s'agissant des obligations de déclarations des entreprises entrant dans le champ de l'impôt minimal mondial ainsi que les modalités selon lesquelles plusieurs entités peuvent mutualiser le dépôt de leur déclaration GloBE.

Les informations nécessaires à l'application des règles GloBE figureront dans une déclaration d'information *ad hoc* transmise par les entités constitutives à l'administration fiscale. Le délai de dépôt est fixé à 15 mois suivant la clôture de l'exercice, sauf pour le premier exercice au cours duquel le groupe ou l'entité est entré dans le champ d'application des règles GloBE – dans ce cas ce délai est porté à 18 mois.

L'article 223 WW prévoit par ailleurs qu'en plus de la déclaration d'informations, les entités constitutives devront déposer dans les mêmes délais un relevé de liquidation de l'impôt complémentaire dû. Le contenu de ce document et de la déclaration de résultat sera précisé par décret.

g. La non déductibilité de l'impôt complémentaire de l'assiette de l'IS et de l'IR

Le **II** du présent article modifie le 4° du 1 de l'article 39 du CGI afin d'exclure l'impôt minimal du champ des charges pouvant être déduites du bénéfice net imposable.

En conséquence, lorsqu'une entité d'un groupe multinational ou national de grande envergure sera redevable de l'impôt dû au titre de la RIR, de la RPII ou de l'impôt national complémentaire, son montant ne pourra pas avoir pour effet de diminuer leur assiette taxable au titre de l'impôt sur les bénéfices. Cette disposition permet d'éviter tout effet circulaire entre l'IS dû en France et l'impôt complémentaire. En effet, dans le cas inverse, le paiement d'un impôt complémentaire viendrait diminuer la base taxable au titre de l'IS et ainsi réduire le taux effectif d'imposition de l'entreprise (ce qui peut conduire au paiement d'un nouvel impôt complémentaire au titre de l'exercice considéré).

(1) Cette faculté est néanmoins ouverte si les bénéfices distribués sont taxés entre les mains de l'associé à un niveau au moins égal au taux minimum de 15 %. La déduction ne peut également pas avoir pour effet de ramener le résultat à un niveau inférieur à zéro.

B. LES DISPOSITIONS PORTANT SUR LE RECOUVREMENT DE L'IMPÔT COMPLÉMENTAIRE ET LES SANCTIONS

Le présent article modifie le code général des impôts et le livre des procédures fiscales afin de définir les modalités de recouvrement, les sanctions et le droit de reprise de l'administration en matière d'impôt complémentaire.

1. Les modalités de recouvrement de l'impôt complémentaire

Le **III** du présent article complète la section I du chapitre premier du livre II du CGI par un 13 composé de deux articles :

- L'article **1679 decies**, qui prévoit les modalités de paiement de l'impôt complémentaire. Celui-ci est acquitté par téléversement par l'entité mère du groupe pour ce qui concerne la RIR et par les entités constitutives pour l'impôt dû au titre de la RBII et l'impôt national complémentaire.

Cet article prévoit par ailleurs que sur option – de manière similaire à ce qui est prévu pour organiser les modalités de dépôt des déclarations GloBE – les entités constitutives d'un même groupe situées en France peuvent désigner une seule entité redevable qui sera chargée d'acquitter la totalité de l'impôt dû. Il est enfin prévu que l'impôt complémentaire sera exigible à la date de dépôt du relevé de liquidation ou à l'expiration du délai au terme duquel il doit être transmis.

- L'article **1679 undecies** prévoit que l'impôt complémentaire est recouvré et contrôlé selon les mêmes procédures, garanties, sanctions sûretés et privilèges que l'impôt sur les sociétés (à l'exception des règles définissant les modalités de versement des acomptes applicables en matière d'IS). Il en va de même pour les règles relatives aux réclamations concernant l'impôt complémentaire, qui sont calquées sur celles applicables en matière d'IS.

2. Les sanctions applicables pour manquement aux obligations déclaratives

Le **IV** du présent article insère un article **1729 F** dans le CGI afin de prévoir les sanctions applicables pour manquement aux obligations de déclaration. Ces dispositions ne sont pas précisément encadrées par le modèle de règles et la directive du 14 décembre 2022.

En cas de défaut de souscription ou de retard dans le dépôt de la déclaration d'informations ou du relevé de liquidation, les entités constitutives concernées sont passibles d'une amende de 100 000 euros.

Les autres manquements sont quant à eux passibles d'une amende dont le montant ne peut excéder 50 000 euros par déclaration.

Cet article prévoit également l'application d'un plafond au niveau du groupe : l'ensemble des amendes forfaitaires prononcées à l'encontre des entités du

même groupe ne peut ainsi pas dépasser un million d’euros au titre d’un même exercice. Si ce montant est atteint, il est réparti entre les entités constitutives au prorata du montant de leur amende forfaitaire avant application du plafond.

3. Le droit de reprise de l’administration fiscale s’agissant de l’impôt complémentaire

En vertu des dispositions de l’article L. 169 du livre des procédures fiscales (LPF), le droit de reprise de l’administration fiscale en matière d’IR et d’IS est en principe limité à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l’imposition est due.

Dans la mesure où le délai de dépôt de droit commun de la déclaration relative à l’impôt complémentaire est de 15 mois (contre un peu plus de 5 mois pour la déclaration de résultat déposée au titre de l’IS), il est nécessaire de prévoir un délai de reprise plus long que le délai de droit commun.

Le **V** du présent article insère par conséquent un article **172 I** dans le LPF prévoyant que le délai de reprise de l’administration fiscale s’exerce jusqu’à la fin de la cinquième année qui suit celle au titre de laquelle l’imposition est due.

4. Une habilitation à légiférer par ordonnance

Le **VI** du présent article habilite le Gouvernement à prendre par ordonnance dans un délai de 12 mois toute mesure relevant du domaine de la loi permettant de *« préciser et de compléter toute disposition relative à la déclaration, au recouvrement, au contrôle et aux sanctions des impôts complémentaires »*.

Cette habilitation se justifie par le fait que des discussions sont toujours en cours au niveau de l’OCDE sur les modalités déclaratives de l’impôt complémentaire et le champ des informations qui pourront être échangées entre les pays. Il sera donc nécessaire d’ajuster les dispositions applicables en France pour tirer les conséquences de ces négociations.

C. ENTRÉE EN VIGUEUR DE L’IMPÔT MINIMAL

Le **A du VII** du présent article prévoit que les dispositions relatives à l’impôt minimal (les I et II du présent article) s’appliquent aux exercices ouverts à compter du 31 décembre 2023.

Le **B du même VII** prévoit que les dispositions portant sur la RBII, conformément à ce que prévoit la directive du 14 décembre 2022, entreront en vigueur de manière décalée et s’appliqueront aux exercices ouverts à compter du 31 décembre 2024.

Toutefois, **le second alinéa de ce même B** prévoit une dérogation à cette entrée en vigueur différée dans le cas où une entité constitutive située en France

serait détenue par une entité mère ultime située dans un État membre ayant choisi d'exercer l'option prévue à l'article 50 de la directive (UE) 2022/2523. Cette option, comme mentionné précédemment, permet de surseoir à l'application des règles de l'impôt minimal si moins de 12 entités mères ultimes sont situées dans un même État membre.

Ce même article 50 prévoit que les entités constitutives du groupe multinational situées dans un autre pays que celui qui exerce l'option doivent être soumises à l'impôt complémentaire dû autre de la RBII. En conséquence, le présent article prévoit que dans cette hypothèse la RBII s'appliquera pour les exercices ouverts à compter du 31 décembre 2023 pour les entités constitutives concernées.

D. L'INCIDENCE BUDGÉTAIRE DU PILIER 2 EN FRANCE

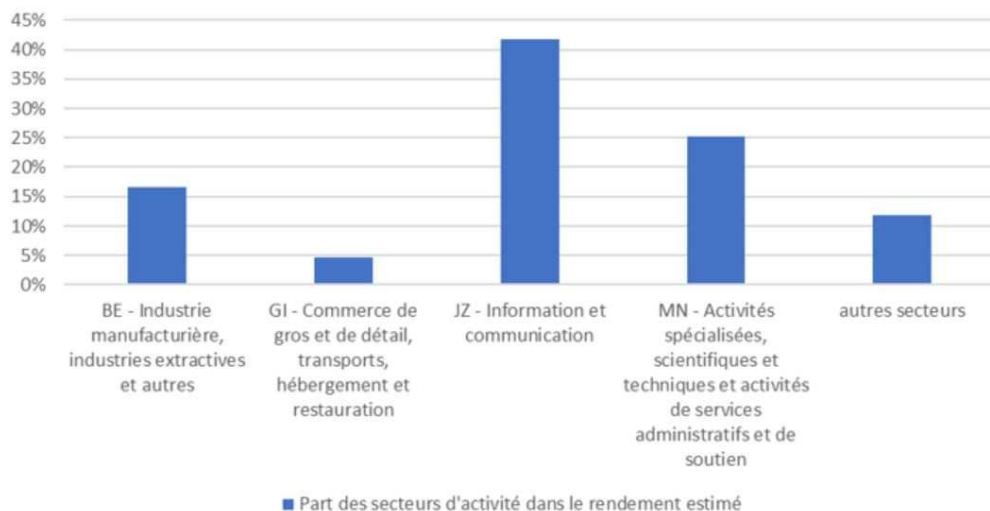
Les premières recettes fiscales issues de la mise en œuvre du pilier 2 seront perçues en 2026. Cela s'explique par le fait que l'impôt complémentaire sera assis sur les résultats enregistrés lors des exercices ouverts en 2024 et calculé à partir du montant d'impôts couverts acquitté en tout ou partie par les entreprises en 2025. Les premières déclarations et relevés de liquidation seront par ailleurs transmis 18 mois après la clôture des exercices ouverts en janvier 2024 (soit, au plus tôt, au 1^{er} juin 2026).

Selon les estimations réalisées à partir des liasses fiscales de l'IS et présentées dans l'évaluation préalable du présent article, 574 redevables de l'impôt sur les sociétés en France se trouveraient dans le champ d'application du pilier 2. Parmi ces derniers, 42 pourraient, selon ces simulations, être amenés à s'acquitter d'un impôt complémentaire.

Le principal secteur d'activité qui serait susceptible de contribuer à l'impôt complémentaire est celui de l'information et de la communication ⁽¹⁾ (à hauteur de 40 % du rendement total de l'impôt complémentaire), suivi du secteur des activités spécialisées, scientifiques et techniques et des activités de services administratifs et de soutien.

(1) Selon la nomenclature donnée agrégée « NA ».

RÉPARTITION SECTORIELLE DU RENDEMENT ESTIMÉ DU PILIER 2



Source : évaluation préalable du présent article.

Des estimations du rendement budgétaire du pilier 2 ont été réalisées en 2021 par le Conseil d'analyse économique. Il ressort de ces travaux que la mise en œuvre du pilier 2 pourrait avoir, à court-terme et sans tenir compte des déductions liées à la substance, un rendement de 6 milliards d'euros par an. À plus long terme, en tenant compte des ajustements de comportements des pays tiers, qui sont susceptibles d'instituer un impôt complémentaire national, ces estimations s'élèvent à 2 milliards d'euros par an ⁽¹⁾.

L'Observatoire européen de la fiscalité présente quant à lui des hypothèses comprises entre 3,3 et 3,5 milliards d'euros par an qui sont fondées sur plusieurs scénarios de taux applicables en ce qui concerne les déductions fondées sur la substance ⁽²⁾.

L'évaluation préalable du présent article propose une estimation minorante du surcroît de recettes résultant de la mise en œuvre du pilier 2, qui s'élève à 1,5 milliard d'euros par an. Cette hypothèse, calculée sur la base des liasses fiscales de l'exercice 2019, tient compte de l'instauration d'impôts nationaux complémentaires par les autres juridictions.

L'ensemble de ces estimations sont néanmoins « statiques » et ne tiennent pas compte des changements de comportements des groupes multinationaux et des États (hors impôt national complémentaire), qui, au demeurant, constituent l'un des objectifs principaux de la réforme conduite dans le cadre du pilier 2. Il est à cet

(1) Conseil d'analyse économique, Focus n° 064-2021, *Taxation minimale des multinationales : contours et quantification*, juin 2021.

(2) Mona Barake, Theresa Neef, Paul-Emmanuel Chouc, Gabriel Zucman, *Revenue effects of the global minimum tax*, octobre 2021.

égard possible qu'en raison de la moindre incitation à déplacer des bénéfices dans un pays à faible imposition, la France bénéficie d'un effet d'assiette qui conduirait à percevoir davantage de recettes d'IS. Cette hypothèse ne fait en revanche pas l'objet d'un chiffrage compte tenu des fortes incertitudes qui pèsent sur les comportements qui seront adoptés par tel ou tel groupe multinational.

*

* *

Article 5

Crédit d'impôt au titre des investissements en faveur de l'industrie verte

Résumé du dispositif proposé

Le présent article institue un crédit d'impôt au titre des investissements dans l'industrie verte (C3IV), conformément aux annonces formulées par le Gouvernement lors de l'examen du projet de loi relatif à l'industrie verte.

Les caractéristiques de ce crédit d'impôt s'appuient sur les dérogations prévues en matière d'aides d'État par l'encadrement temporaire de crise et de transition (*Temporary crisis and transition framework*) adopté par la Commission européenne le 9 mars 2023.

L'assiette du crédit d'impôt est composée des investissements réalisés par les entreprises sur l'ensemble de la chaîne de production de batteries, d'éoliennes, de pompes à chaleur et de panneaux photovoltaïques, sous réserve d'un certain nombre de conditions relatives au respect par les entreprises de leurs obligations fiscales, sociales et environnementales et à la durée d'exploitation des investissements. Ces conditions limitent également la capacité des entreprises à transférer leurs investissements vers un autre pays de l'Union européenne et de l'Espace économique européen et visent à prévenir le risque de concurrence fiscale entre les États membres. De plus, afin d'apporter une plus grande sécurité juridique aux entreprises bénéficiaires du crédit d'impôt, son octroi est subordonné à la délivrance d'un agrément qui portera sur le plan d'investissement de l'entreprise et dont l'instruction sera conduite par la direction générale des finances publiques (DGFIP) et l'Agence de la transition écologique (ADEME).

Le taux normal du crédit d'impôt s'élève à 20 %. Ce taux est modulé en fonction de la taille des entreprises bénéficiaires et de la localisation de leurs investissements : il peut ainsi atteindre jusqu'à 60 % pour les petites entreprises réalisant des investissements dans certains départements et régions d'outre-mer. Le présent article prévoit également que le C3IV est plafonné à 150 millions d'euros, 200 millions d'euros ou 350 millions d'euros par entreprise selon la localisation de leurs investissements.

Le C3IV s'impute par fraction sur l'impôt sur les bénéfices dû par le contribuable à raison des dépenses exposées au cours de l'exercice ; l'excédent constitue une créance directement restituable.

Selon l'évaluation préalable du projet de loi de finances, le coût de ce dispositif s'élèverait à 500 millions d'euros par an, permettrait de générer 23 milliards d'euros d'investissement et de créer 40 000 emplois à horizon 2030. Du point de vue environnemental, l'accroissement des capacités de production d'énergies renouvelables conduirait à éviter l'émission de 50 millions de tonnes équivalent de CO² (MtCO²eq) sur dix ans.

Conformément aux règles définies par l'encadrement temporaire de crise et de transition, la période de délivrance des agréments est bornée jusqu'au 31 décembre 2025. Les fractions de crédit d'impôt dues au titre des investissements réalisés après cette date pourront toutefois être imputées et restituées postérieurement à cette échéance.

Dernières modifications intervenues

Aucune modification législative récente n'est intervenue.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté un amendement déposé par M. Sitzenstuhl précisant que les investissements éligibles au crédit d'impôt doivent contribuer à la production de batteries, de panneaux solaires d'éoliennes ou de pompes à chaleur au sein de l'Union européenne.

Elle a ensuite adopté quatre amendements identiques déposés par MM. Cazeneuve, Fournier, Jumel et Lefèvre ainsi que plusieurs de leurs collègues étendant à cinq ans la durée durant laquelle les investissements éligibles au crédit d'impôt doivent être exploités sur le territoire national.

La commission a adopté le présent article ainsi modifié. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

A. L'ACCÉLÉRATION DU DÉPLOIEMENT DES ÉNERGIES RENEUVELABLES : UN OBJECTIF STRATÉGIQUE

1. Les objectifs de développement des énergies renouvelables

La réduction des émissions de gaz à effet de serre fait l'objet d'objectifs contraignants fixés par la législation européenne et le droit national.

● Le règlement (UE) 2018/842 du Parlement européen et du Conseil du 30 mai 2018 relatif aux réductions annuelles contraignantes des émissions de gaz à effet de serre par les États membres de 2021 à 2030 contribuant à l'action pour le climat afin de respecter les engagements pris dans le cadre de l'accord de Paris fixe ainsi un objectif de réduction d'au moins 40 % des émissions en 2030 par rapport à 2005. **Cet objectif a ensuite été porté à 55 % par rapport à 1990 dans le cadre du plan « Fit for 55 » présenté par la Commission européenne en 2021** et composé d'un ensemble de mesures visant à atteindre la neutralité carbone en 2050.

En France, l'article 1^{er} de la loi dite climat et résilience ⁽¹⁾ dispose que l'État s'engage à respecter la trajectoire prévue par le règlement (UE) 2018/842 précité. Pour y parvenir, **l'article L. 100-4 du code de l'énergie**, modifié par l'article 1^{er} de la loi relative à l'énergie et au climat du 8 novembre 2019 ⁽²⁾, **prévoit de porter à 33 % la part des énergies renouvelables dans la consommation finale brute d'énergie d'ici 2030**. Plus spécifiquement, les énergies renouvelables (ENR) doivent représenter *« au moins 40 % de la production d'électricité, 38 % de la*

(1) Loi n° 2021-1104 du 22 août 2021 portant lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets.

(2) Loi n° 2019-1147 du 8 novembre 2019 relative à l'énergie et au climat.

consommation finale de chaleur, 15 % de la consommation finale de carburant et 10 % de la consommation de gaz ».

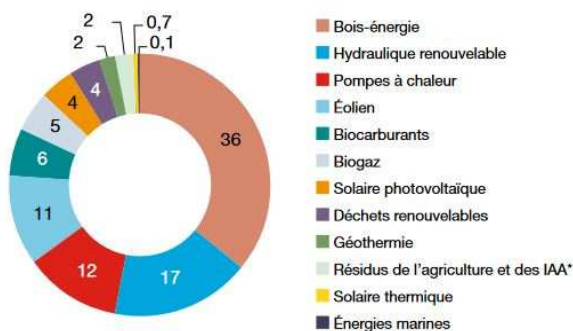
La mise en œuvre de ces objectifs se traduit, en application des articles L. 222-1 A et suivants du code de l'environnement, par la définition d'un plafond national des émissions de gaz à effet de serre (nommé « budget carbone »), s'inscrivant dans une stratégie nationale bas carbone (SNBC) dont les modalités sont définies par décret.

• En 2022, selon les données provisoires du ministère de la transition énergétique, 20,7 % de la consommation finale brute d'énergie est issue des énergies renouvelables – un résultat en hausse de 1,4 point par rapport à 2021, qui reste toutefois inférieur à la cible fixée pour 2030. La biomasse solide représentait la part la plus importante d'énergie renouvelable consommée, avec une part de 6,6 %.

La production primaire française d'énergies renouvelables s'élevait à 345 TéraWattheures (TWh) en 2021 et reposait principalement sur la filière bois-énergie, suivie des installations de production d'électricité hydraulique.

PRODUCTION PRIMAIRE D'ÉNERGIES RENOUVELABLES PAR FILIÈRE EN 2021

(en pourcentage)

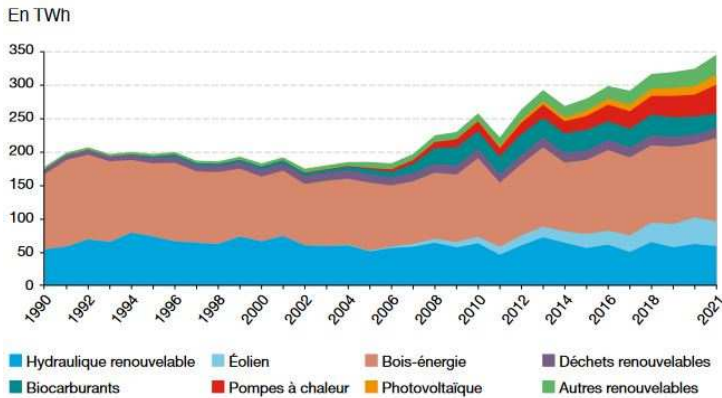


Source : Ministère de la transition écologique, *Chiffres clés des énergies renouvelables*, édition 2022.

Les capacités de productions d'énergies renouvelables, stables jusqu'au milieu des années 2000, ont fortement progressé depuis 2005, en raison du développement de l'éolien, des pompes à chaleur et des biocarburants. Ces trois filières, qui représentaient 6 % de la production primaire d'ENR en 2005, en représentent désormais 30 %.

ÉVOLUTION DE LA PRODUCTION PRIMAIRE D'ÉNERGIES RENOUVELABLES PAR FILIÈRE

(en TWh)



Source : Ministère de la transition écologique, *Chiffres clés des énergies renouvelables*, édition 2022.

S'agissant plus particulièrement de l'électricité, il ressort des données publiées par Eurostat que les capacités de production de la France reposent à 25 % sur les énergies renouvelables, à 13 % sur les énergies fossiles et à 62 % sur le nucléaire. Si la France se situe en 21^{ème} position s'agissant de ses capacités de production d'électricité issues d'ENR derrière le Luxembourg (93 %) ou le Danemark (79 %), elle est toutefois en quatrième position s'agissant des pays mobilisant le moins les énergies fossiles, derrière la Finlande, la Suède et le Luxembourg.

2. Le conflit en Ukraine rend nécessaire un développement plus rapide des secteurs industriels stratégiques pour la transition énergétique

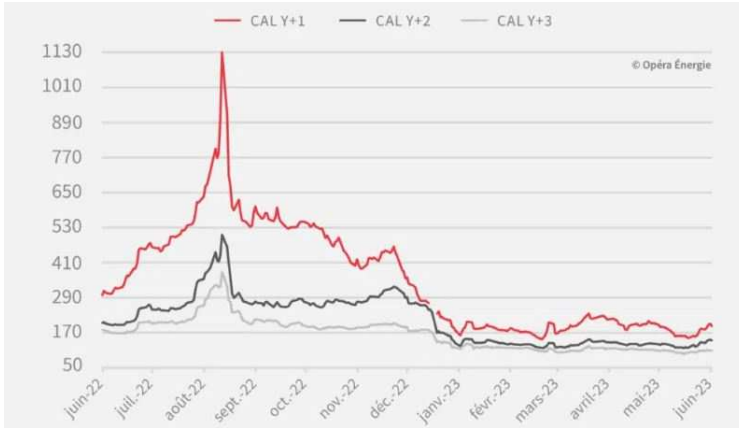
a. Une hausse sans précédent des prix de l'électricité et du gaz

La hausse des prix du gaz et de l'électricité à la suite du début du conflit en Ukraine a renforcé la nécessité pour les pays de l'Union européenne de diminuer leur dépendance aux énergies fossiles.

Alors qu'ils fluctuaient respectivement autour de 25 euros le mégawattheure (MWh) et 50 euros le MWh à l'été 2021, les prix du gaz et de l'électricité ont fortement progressé en 2022. Les prix à terme du gaz ont ainsi atteint plus de 300 euros par MWh en août 2022, tandis que les prix à 12 mois de l'électricité ont dépassé le seuil des 1 000 euros par MWh au cours du même mois d'août 2022.

ÉVOLUTION DU PRIX À TERME DE L'ÉLECTRICITÉ

(en euros par MWh)



Source : Opéra énergie.

L'inflation des prix de l'électricité a en outre, au cours de l'année 2022, été exacerbée par la faible disponibilité des moyens de production décarbonés.

Le niveau de production total d'électricité a ainsi atteint son niveau le plus faible depuis 1992 et se situait à un niveau inférieur de 15 % à celui atteint en 2021. Ce résultat s'expliquait en premier lieu par le faible taux de disponibilité du parc nucléaire français (58,1 % en moyenne en 2022), principalement en raison des opérations de contrôles et de réparations menées par EDF suite au phénomène de corrosion sous contrainte.

Par ailleurs, le faible niveau de précipitations, inférieur de 25 % par rapport aux normales attendues, a produit des effets significatifs sur la disponibilité de la production hydraulique, qui a diminué de 20 % en 2022 par rapport à la moyenne 2014-2019.

b. L'absence d'outils fiscaux spécifiques pour soutenir l'industrie verte

Les dispositifs visant à accroître les capacités de production d'énergies renouvelables prennent majoritairement la forme d'instruments subventionnels s'appuyant sur le régime de droit commun des aides d'État.

Le principe d'interdiction des aides d'État

L'article 107 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) dispose que sont incompatibles avec le marché intérieur les aides accordées par les États faussant la concurrence et favorisant certaines entreprises ou productions. Afin de procéder à leur examen, l'article 108 du TFUE prévoit ainsi que ces aides doivent être notifiées à la Commission européenne.

L'article 107 du TFUE prévoit toutefois un certain nombre d'exemptions, relatives aux aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi (*a* du paragraphe 3), aux aides facilitant le développement de certaines activités ou régions économiques (*c* du même paragraphe), aux aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun (PIIEC) ou encore aux aides visant à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État-membre (*b* du même paragraphe)

Pour apprécier la compatibilité d'une aide avec le droit primaire de l'Union européenne, le critère de référence retenu est celui de « *l'investisseur avisé* ». Il s'agit dans ce cadre d'apprécier si un État accorde un avantage à une entreprise en se comportant comme un opérateur en économie de marché et de comparer le comportement qu'un investisseur privé aurait pu retenir s'il avait été placé dans une situation analogue.

● Ces aides, généralement allouées à la suite d'appels à projet (AAP), concernent notamment :

– **les dispositifs dont la gestion est assurée par l'Agence de la transition écologique (ADEME)**. Parmi ceux-ci, peut être cité le « Fonds chaleur » doté de 520 millions d'euros en 2023 ⁽¹⁾, auquel est rattachée l'AAP « Biomasse chaleur industrie agriculture et tertiaire » (BCIAT), visant spécifiquement les installations biomasse, et les AAP pour les grandes installations solaires thermiques pour l'industrie ;

– **les AAP et appels à manifestation d'intérêt relevant de France 2030**. Ce plan d'investissement, lancé en 2022 et doté de 34 milliards au total, est composé d'enveloppes visant notamment à soutenir la filière bois, le développement de l'hydrogène vert ainsi que la production de batteries. Les investissements relatifs aux batteries et à l'hydrogène s'inscrivent principalement dans le cadre de PIIEC ⁽²⁾.

De plus, **le soutien au développement des énergies renouvelables relève de différents dispositifs prenant la forme de subventions d'exploitation**. Il s'agit principalement :

(1) Le fonds chaleur regroupe les aides aux investissements versées aux entreprises pour financer leurs projets de production de chaleur à partir d'énergies renouvelables et de récupération ainsi que les réseaux de chaleur et de froid liés à ces installations.

(2) Les PIIEC soutenus dans le cadre de France 2030 s'inscrivent de surcroît dans le cadre du plan « REPowerUE » et bénéficient de financements alloués au titre de la facilité pour la reprise et la résilience (FRR), créée durant la crise sanitaire pour financer une partie des plans de relance définis par les États membres.

– de l'**obligation d'achat**, codifiée aux articles L. 314-1 à L. 314-13 du code de l'énergie. Ce mécanisme contraint les opérateurs de réseau à acheter l'électricité renouvelable issue des filières de production mentionnées par la loi à des conditions tarifaires fixées par décret. En échange, les opérateurs bénéficient d'une compensation versée par l'État ;

– du **complément de rémunération**, prévu à l'article L. 314-18 du code de l'énergie, qui permet aux producteurs d'électricité renouvelables de bénéficier d'une prime en complément de la vente d'électricité sur le marché.

• Du point de vue fiscal, **les dispositifs applicables portent davantage sur le soutien aux projets menés par les entreprises pour améliorer leur efficacité énergétique que sur la fabrication d'équipements nécessaires à la production d'énergie renouvelable en tant que telle**. Les entreprises bénéficient ainsi, en application de l'article 39 AA du code général des impôts, de coefficients d'amortissement majorés pour les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'énergie renouvelable qu'elles acquièrent.

D'autre part, les petites et moyennes entreprises imposées au régime réel et réalisant avant le 31 décembre 2024 des travaux de rénovation énergétique des bâtiments à usage tertiaire dont elles sont propriétaires peuvent, en application de l'article 27 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, bénéficier d'un crédit d'impôt correspondant à 30 % des dépenses exposées, dans la limite de 25 000 euros.

B. LA MISE EN PLACE D'UN DISPOSITIF D'AIDE AUX INVESTISSEMENTS EN MATIÈRE DE PRODUCTION D'ÉNERGIE RENOUVELABLE AU SEIN DE L'UNION EUROPÉENNE

1. La mise en œuvre d'un encadrement temporaire de crise et de transition

À l'initiative de la France, la Commission européenne a adopté le 9 mars 2023 un **encadrement temporaire de crise et de transition** (*Temporary crisis and transition framework* – TCTF) ⁽¹⁾ fixant des règles dérogatoires pour soutenir l'économie des États membres face aux répercussions du conflit en Ukraine.

Cet encadrement remplace et prolonge l'encadrement temporaire de crise adopté le 23 mars 2022. Il s'adosse à une révision du règlement général d'exemption par catégorie (RGEC), permettant de déclarer certaines aides d'État compatibles avec le marché intérieur sans devoir procéder préalablement à leur notification auprès de la Commission européenne ⁽²⁾.

L'adoption du TCTF s'inscrit par ailleurs dans le contexte de la promulgation aux États-Unis de l'*Inflation reduction act* (IRA) le 16 août 2022,

(1) *Communication de la Commission sur l'encadrement temporaire.*

(2) *Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité.*

qui prévoit un ensemble de mesures de soutien aux entreprises afin d'atteindre un objectif de réduction des émissions de gaz à effet de serre de 50 % à horizon 2030 par rapport à 2005. Selon les estimations réalisées par le groupe Wood Mackenzie ⁽¹⁾, la mise en œuvre de l'IRA aurait pour effet de porter les investissements sur le marché américain des énergies renouvelables à plus de 100 milliards d'euros en 2031.

2. Le champ et le montant des aides pouvant être allouées par les États membres

La section 2.8 du TCTF autorise les États membres à soutenir les investissements réalisés par les entreprises dans les secteurs stratégiques pour la transition vers une économie neutre en carbone.

• Le *a* du paragraphe 85 de la communication de la Commission précité définit le champ des aides concernées. Il s'agit de celles qui sont octroyées **au plus tard le 31 décembre 2025** pour encourager **la production de batteries, de panneaux solaires, de turbines éoliennes, de pompes à chaleur, d'électrolyseurs et d'équipements pour le piégeage, l'utilisation et le stockage de dioxyde de carbone** ⁽²⁾.

Sont également concernées les aides versées pour financer la production de « *composants essentiels conçus et utilisés principalement comme intrant direct* » pour la production de ces équipements et la valorisation ou la production des « *matières premières critiques correspondantes nécessaires à la production des équipements et composants essentiels* » définis précédemment.

Ces aides peuvent prendre des formes diverses, qu'il s'agisse de subventions directes, d'avantages fiscaux, de prêts à des taux d'intérêt bonifiés ou de garanties sur de nouveaux prêts. Les coûts admissibles concernent l'ensemble des investissements réalisés en matière d'actif corporel et incorporel nécessaire à la production des marchandises éligibles. Les actifs incorporels doivent toutefois respecter les conditions cumulatives suivantes :

– rester associés à la zone concernée et ne soient pas transférés dans une autre zone ;

– être principalement exploités dans l'installation de production bénéficiaire de l'aide ;

– être amortissables ;

– avoir été acquis aux conditions de marché auprès d'un tiers non lié à l'acheteur ;

(1) Wood Mackenzie, Boom time : What the Inflation Reduction Act means for US renewables manufacturers, janvier 2023.

(2) Ces aides ne peuvent toutefois être octroyées à des entreprises en difficulté.

- être inclus dans les actifs de l’entreprise bénéficiaire de l’aide ;
- rester associés au projet pour lequel l’aide est accordée pendant au moins cinq ans, ou trois ans pour les petites et moyennes entreprises (PME).

• En application du *g* du paragraphe 85 précité, **l’intensité maximale de l’aide varie en fonction de la zone géographique où sont réalisés les investissements et du type d’instrument retenu par les États membres.**

En principe, l’intensité de l’aide ne peut excéder 15 % des coûts admissibles, dans la limite d’un plafond de 150 millions d’euros par entreprise et par État membre. Ces seuils sont toutefois portés à 20 % et 200 millions d’euros pour les investissements réalisés dans les zones d’aide à finalité régionale (ZAFR) mentionnées au *c* du paragraphe 3 de l’article 107 TFUE et 35 % et 350 millions d’euros dans les ZAFR mentionnées au *a* du même paragraphe du même article ⁽¹⁾.

L’intensité de l’aide peut d’autre part être majorée de 5 points de pourcentage des coûts admissibles lorsqu’elle est attribuée sous la forme d’un avantage fiscal, d’un prêt ou d’une garantie, et peut être majorée de 10 ou 20 points de pourcentage pour les investissements respectivement réalisés par les moyennes et petites entreprises.

PLAFOND DES AIDES POUVANT ÊTRE ALLOUÉES, PAR ZONE ET TYPE D’INSTRUMENT

		Hors zones assistées	Zones c	Zones a
Plafond de l’aide		150 millions d’euros	200 millions d’euros	350 millions d’euros
Subventions directes	Grandes entreprises	15 %	20 %	35 %
	Entreprises de taille moyenne	25 %	30 %	45 %
	Petites entreprises	35 %	40 %	55 %
Avantages fiscaux, prêts et garanties	Grandes entreprises	20 %	25 %	40 %
	Entreprises de taille moyenne	30 %	35 %	50 %
	Petites entreprises	40 %	45 %	60 %

Source : commission européenne, d’après les annexes à la section 2.8 du TFTC.

• **L’octroi des aides s’accompagne d’obligations incombant au bénéficiaire**, qui doit, en vertu du *i* du paragraphe précité, s’engager à maintenir ses investissements dans la zone concernée pour au moins 5 ans – ou 3 ans dans le cas d’une petite ou moyenne entreprise. Afin de limiter les risques de concurrence fiscale, les États membres doivent quant à eux s’assurer de l’absence de risque de délocalisation des investissements en amont de l’octroi de l’aide et peuvent envisager d’inclure de manière non discriminatoire des exigences liées à la protection de l’environnement ou à la protection sociale.

(1) Comme indiqué précédemment, le *a* du paragraphe 3 de l’article 107 du TFUE prévoit que peuvent être considérées comme compatible avec le marché intérieur les aides « destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi » et les aides « destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n’altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l’intérêt commun ».

● Le paragraphe 86 de la communication de la Commission européenne prévoit enfin un cas dérogatoire permettant à titre exceptionnel d'autoriser, sur le fondement du *c* du paragraphe 3 de l'article 107 du TFUE, l'octroi d'une aide individuelle jusqu'à concurrence du montant de la subvention que le bénéficiaire pourrait recevoir pour un investissement équivalent dans un pays tiers hors de l'Espace économique européen. Cette faculté est toutefois encadrée par un certain nombre de conditions complémentaires, s'ajoutant aux critères mentionnés précédemment :

– l'aide doit inciter le bénéficiaire à localiser l'investissement dans une ZAFR ;

– le bénéficiaire doit s'engager à utiliser les technologies de production de pointe les plus récentes disponibles sur le marché du point de vue des émissions environnementales ;

– le bénéficiaire doit fournir des « *preuves solides* » de l'existence de subventions qu'il recevrait en toute vraisemblance dans un pays tiers.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article résulte des annonces formulées par le Gouvernement dans le cadre de l'examen du projet de loi relatif à l'industrie verte et vise à créer un **crédit d'impôt au titre des investissements dans l'industrie verte** (C3IV), conformément aux dérogations au régime des aides d'État définies par la Commission européenne dans le cadre du TCTF.

Le 2° du I du présent article insère un nouvel article 244 *quater* I au sein du CGI définissant les paramètres du crédit d'impôt. Si son taux correspond aux intensités d'aide maximales permises par l'encadrement européen, son assiette est en revanche plus restreinte afin de cibler les investissements les plus stratégiques.

A. L'ASSIETTE DU CRÉDIT D'IMPÔT

1. Le champ des dépenses éligibles

Le I de l'article 244 *quater* I prévoit que les entreprises industrielles et commerciales imposées d'après leur bénéfice réel et celles exonérées au titre des régimes applicables aux entreprises nouvelles, aux entreprises implantées dans les zones franches urbaines (ZFU), les bassins d'emploi à redynamiser (BER), les zones de restructuration de la défense (ZRD) et les zones de développement prioritaire (ZDP) peuvent bénéficier du crédit d'impôt au titre de leurs dépenses d'investissement « *autres que de remplacement, engagées pour leurs activités contribuant à la production de batteries, de panneaux solaires, d'éoliennes ou de pompes à chaleur* ».

• Le champ des technologies de production d'énergies renouvelables ouvrant droit au crédit d'impôt est moins étendu que celui prévu par le TCTF. Sont ainsi exclus les investissements réalisés pour la production d'électrolyseurs et d'équipements pour le piégeage, l'utilisation et le stockage de dioxyde de carbone.

Ce choix s'explique, selon l'évaluation préalable, à la fois par un objectif d'efficacité de la dépense publique et par la nécessité de cibler le crédit d'impôt sur les filières les plus stratégiques pour réussir la transition énergétique et celles particulièrement exposées à la concurrence internationale. Par conséquent, sont incluses dans le champ du crédit d'impôt les technologies disposant d'une maturité suffisante pour permettre une industrialisation dans les délais d'application du TCTF.

Conformément à la section 2.8 du TCTF, le **A du II** de l'article 244 *quater* I définit et rend éligible au crédit d'impôt tant les opérations de production d'équipements et de composants essentiels utilisés comme intrants directs que la production et la valorisation des matières premières critiques nécessaires à la production de ces mêmes équipements.

OPÉRATIONS ENTRANT DANS LE CHAMP DU CRÉDIT D'IMPÔT

	Batteries	Turbines éoliennes	Panneaux solaires	Pompes à chaleur
Production d'équipements	Cellules et modules de batteries	– Mâts, pâles, nacelles, fondations posées ou flottantes, sous-stations électriques et câbles dynamiques et électriques de raccordement inter-éolien – Assemblage final de l'éolienne et son intégration sur fondation	– Cellules photovoltaïques ou hybrides pouvant être associées à la fabrication de modules photovoltaïques ou hybrides – Plaquettes de silicium dédiées aux usages photovoltaïques, lingots de silicium et supports des panneaux sur tout type de surface	Pompes à chaleur ou chauffe-eaux thermodynamiques, quelle que soit la technologie utilisée
Production de composants essentiels utilisés principalement comme intrants directs	Composants de batteries conçus et utilisés principalement comme intrants directs	Composants essentiels conçus et utilisés principalement comme intrants directs	Composants essentiels conçus et utilisés principalement comme intrants directs, y compris le verre utilisé dans les applications de production d'énergie solaire	Composants essentiels conçus et utilisés principalement comme intrants directs
Production des matières premières critiques	Extraction, raffinage, production et transformation de graphite, de matériaux actifs d'électrode, de matériaux avancés et de métaux critiques	Extraction, production et transformation de matériaux composites à base de fibres de verre ou de carbone et des matériaux critiques	Extraction, production et transformation du silicium et des métaux critiques	Extraction, production et transformation de matériaux critiques
Valorisation des matières premières	Valorisation des matières premières critiques	Valorisation des matières premières critiques	Valorisation des matières premières critiques	Valorisation des matières premières critiques

Source : commission des finances, d'après le A du II du présent article.

Le **B du II** du même article prévoit que ces équipements, sous-composants et matières premières seront précisés par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et de l'industrie.

• Le **III du A** de l'article 244 *quater* I du CGI définit les catégories d'actifs corporels ou incorporels composant l'assiette du crédit d'impôt.

S'agissant des actifs corporels, le présent article reprend l'ensemble des catégories mentionnées par la section 2.8 du TCTF, à savoir les bâtiments, installations, équipements, machines ou terrains d'assise nécessaire au fonctionnement des équipements. Est cependant prévue une condition d'éligibilité supplémentaire reposant sur le fait que ces actifs doivent avoir été acquis aux conditions de marché auprès d'une entreprise non liée au sens du 12 de l'article 39 du CGI ⁽¹⁾.

Les actifs incorporels ouvrant droit au crédit d'impôt se composent des droits de brevet, des licences, d'un savoir-faire ou autres droits de propriété intellectuelle. Les conditions mentionnées par le présent article reprennent celles retenues dans le cadre de la section 2.8 du TCTF.

● Les dépenses exposées retenues pour le calcul du crédit d'impôt sont celles correspondant au prix de revient de l'actif minoré des taxes et frais de toute nature, à l'exception des frais directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien. Le IV de l'article 244 *quater* I prévoit de surcroît de déduire l'ensemble des aides publiques (y compris fiscales) reçues par l'entreprise au titre des dépenses exposées de l'assiette du crédit d'impôt.

2. Les conditions devant être respectées par les entreprises bénéficiaires du crédit d'impôt

a. L'octroi préalable d'un agrément

Le VIII de l'article 244 *quater* I prévoit que le bénéfice du crédit d'impôt est conditionné à la délivrance, au titre du plan d'investissement d'une entreprise, d'un agrément préalable du ministre chargé du budget dans les conditions prévues à l'article 1649 *nonies* du CGI ⁽²⁾. Cet article prévoit que la demande d'agrément doit être déposée préalablement à la réalisation de l'opération qui la motive et dispose que le ministre peut, par arrêté, instituer une procédure de délivrance simplifiée et déléguer le pouvoir de décision aux directeurs départementaux des finances publiques ou tout agent de grade supérieur.

La délivrance de l'agrément est de surcroît subordonnée à un avis conforme de l'ADEME, qui est plus particulièrement chargée de vérifier que les activités exposées dans la demande d'agrément sont conformes à celles entrant dans le champ du crédit d'impôt.

(1) Suivant la définition de cet article, deux entreprises sont liées si 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, ou lorsque ces entreprises sont placées l'une et l'autre sous le contrôle d'une même entreprise tierce.

(2) La subordination du bénéfice d'un crédit d'impôt à la délivrance d'un agrément n'est pas systématique en droit national. Cette condition est néanmoins requise pour d'autres dispositifs fiscaux en vigueur : peuvent notamment être cités le crédit d'impôt innovation, pour les opérations de recherche réalisées en sous-traitance, et le crédit d'impôt pour la recherche collaborative, dont l'octroi est conditionné à la délivrance d'un agrément pour les organismes de recherche collaborant avec les entreprises bénéficiaires.

Compte tenu de l'ampleur des investissements susceptibles d'être réalisés par les bénéficiaires du crédit d'impôt, le choix de soumettre son bénéfice à la délivrance d'un agrément préalable a pour objectif de sécuriser juridiquement les entreprises et de faciliter leurs prises de décision. De surcroît, afin de permettre un engagement le plus rapide possible des investissements, le **3° du VIII** de l'article 244 *quater* I prévoit que les dépenses engagées à compter de la date de réception de la demande d'agrément pourront être incluses dans l'assiette du crédit d'impôt.

Le **5° du VIII** de l'article 244 *quater* I prévoit enfin que la décision de délivrance ou de refus de l'agrément est rendue dans un délai de trois mois ⁽¹⁾.

b. Les conditions devant être remplies pour bénéficier d'un agrément

Deux catégories de conditions sont définies par l'article 244 *quater* I.

● La première catégorie de conditions porte sur la situation des entreprises sollicitant l'octroi d'un agrément. Celles-ci sont définies aux **1° à 6° du I de l'article 244 *quater* I** du CGI et peuvent elles-mêmes être subdivisées entre deux types de conditions, selon qu'elles résultent des critères définis par la section 2.8 du TFTEC ou de critères qui relèveraient strictement du droit national. Concernant la première série de conditions, les entreprises :

– ne sont pas des entreprises en difficulté ⁽²⁾ ;

– n'ont pas procédé au cours des deux exercices précédant la demande d'agrément à un transfert d'un État membre de l'Union ou d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen vers le territoire national d'activités identiques ou similaires à celles éligibles au crédit d'impôt ;

– ne procèdent pas au transfert de leur investissement ayant bénéficié du crédit d'impôt hors du territoire national au cours des deux exercices suivant leur mise en service. Ces deux dernières conditions visent plus spécifiquement à prévenir le risque de concurrence fiscale entre les États membres ;

– exploitent les investissements éligibles pendant au moins cinq ans, ou trois ans s'agissant des petites et moyennes entreprises ⁽³⁾.

Les conditions qui n'ont pas été définies par la Commission européenne sont les suivantes :

(1) Pour les demandes déposées dès la présentation du projet de loi de finances en Conseil des ministres, le délai court à compter de l'entrée en vigueur du présent article.

(2) La notion d'entreprise en difficulté est définie au 18 de de l'article 2 du règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur.

(3) En application du dernier alinéa du VIII du présent article, cette condition est réputée être respectée dans le cas d'une fusion ou d'un apport partiel d'actifs si le bénéficiaire de la transmission s'engage à maintenir l'exploitation des investissements pendant la période restant à courir.

– les entreprises doivent respecter, durant la période d'imputation du crédit d'impôt, leurs obligations fiscales et sociales et l'obligation de dépôt de leurs comptes annuels ;

– elles exploitent leurs investissements éligibles dans le cadre d'une activité conforme à la législation environnementale.

Le **B du II** de l'article 244 *quater* I prévoit par ailleurs une condition spécifique relative au modèle d'affaires des entreprises bénéficiaire du crédit d'impôt, visant à favoriser une meilleure structuration des filières de production. Les plans d'investissement portant sur la production des composants considérés comme intrants directs pour une catégorie d'équipement doivent ainsi prévoir qu'au moins 50 % du chiffre d'affaires sera réalisé avec des entreprises fabriquant cette même catégorie d'équipement. De plus, les plans d'investissement portant sur la production ou la valorisation des matières premières doivent prévoir qu'au moins 50 % du chiffre d'affaires sera réalisé avec des entreprises produisant des intrants ou fabriquant des équipements mobilisant ces mêmes matières premières.

• Le **2° du VIII** de l'article 244 *quater* I prévoit des conditions de délivrance de l'agrément qui portent plus spécifiquement sur le plan d'investissement défini par les entreprises, dont la viabilité devra être démontrée « *par tout moyen* ».

• Enfin, en vertu du **4° du VIII** précité, le non-respect de l'ensemble de ces conditions entraîne le retrait de l'agrément et la déchéance des avantages fiscaux qui y sont attachés. À cette fin, le **II du présent article** opère une coordination au sein de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales (LPF) afin de permettre à l'administration fiscale d'effectuer la reprise des avantages indûment perçus jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle du non-respect des conditions d'octroi du crédit d'impôt.

B. LE TAUX ET LE PLAFOND DU CRÉDIT D'IMPÔT

Le **V** de l'article 244 *quater* I définit les taux du crédit d'impôt, qui correspondent au montant d'aide maximal autorisé par le cadre européen.

Par conséquent, le taux normal du crédit d'impôt est de 20 %. Ce taux est modulé en fonction de la taille de l'entreprise bénéficiaire et sera majoré pour les investissements localisés dans des zones d'aides à finalité régionale (ZAFR). Le taux du crédit d'impôt pourra ainsi atteindre jusqu'à 60 % du montant des dépenses exposées pour les investissements réalisés par des petites entreprises dans des régions dites ultrapériphériques relevant du *a* du paragraphe 3 de l'article 107 du TFUE (Mayotte, la Guyane, Saint-Martin, la Guadeloupe, La Réunion et la Martinique).

Le **VI** de l'article 244 *quater* I définit quant à lui les plafonds du crédit d'impôt, qui varient également en fonction de la localisation des investissements.

PLAFOND DES AIDES POUVANT ÊTRE ALLOUÉES, PAR ZONE ET TYPE D'INSTRUMENT

		Taux normal	Zones c*	Zones a*
Plafond du crédit d'impôt par entreprise		150 millions d'euros	200 millions d'euros	350 millions d'euros
Taux	Grandes entreprises	20 %	25 %	40 %
	Moyennes entreprises	30 %	35 %	50 %
	Petites entreprises	40 %	45 %	60 %

*En droit national, les zones dites *c* et *a* sont respectivement définies aux annexes 1 et 2 au décret n° 2022-968 du 30 juin 2022 relatif aux zones d'aide à finalité régionale et aux zones d'aide à l'investissement des petites et moyennes entreprises pour la période 2022-2027 dans sa rédaction en vigueur au 1^{er} septembre 2023.

Source : *commission des finances, d'après les dispositions du présent article.*

Le **VII** de l'article 244 quater I prévoit enfin que le crédit d'impôt peut être cumulé avec une autre aide d'État, sous réserve de respecter les conditions prévues par le TCTF. Le cumul du crédit d'impôt et des autres aides d'État versées ne peut excéder les plafonds mentionnés dans le tableau ci-avant.

C. LES MODALITÉS D'UTILISATION DU CRÉDIT D'IMPÔT

En vertu du **IX** de l'article 244 quater I, le crédit d'impôt s'impute à l'impôt sur les sociétés (IS) ou l'impôt sur le revenu (IR) dû par le contribuable par fraction au titre des exercices ou années au cours desquelles les dépenses du plan d'investissement ont été exposées ⁽¹⁾. S'agissant des sociétés de personnes ainsi que des groupements d'intérêt économique et groupements européens d'intérêt économique, le crédit d'impôt peut être utilisé par les associés ou les membres de ces groupements à proportion de leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements.

L'excédent d'impôt constitue une créance sur l'État directement restituable. Cette caractéristique s'écarte des modalités d'utilisation retenues pour d'autres crédits d'impôt, tel le crédit impôt recherche qui, en application de l'article 199 *ter* B du CGI, ouvre droit à une créance imputable sur l'impôt sur le revenu dû au titre des trois années suivant son octroi et dont le solde peut être restitué à l'issue de cette période ⁽²⁾.

Dans le cas d'une fusion d'entreprises intervenant durant l'exécution du plan d'investissement ouvrant droit au crédit d'impôt, le présent article prévoit également que la fraction de créance non imputée par la société apporteuse est transférée à la société bénéficiaire de l'apport.

Enfin, pour les créances qui seraient ouvertes au bénéfice d'entreprises faisant partie d'un groupe de sociétés, le **I** du présent article modifie l'article 223 O du CGI afin de prévoir l'imputation du crédit d'impôt sur l'IS dont est redevable la société mère.

(1) À défaut, pour les entreprises exonérées d'impôt, la fraction de crédit d'impôt est calculée en fonction des dépenses exposées au cours de la dernière année civile écoulée.

(2) En vertu du II de l'article 199 *ter* B du CGI, plusieurs catégories d'entreprises peuvent bénéficier d'un remboursement immédiat de leur créance. Il s'agit notamment des entreprises détenues en majorité par des personnes physiques, les sociétés de capital-risque ou encore les jeunes entreprises innovantes.

D. LE BORNAGE DU CRÉDIT D'IMPÔT

Le IV du présent article conditionne l'entrée en vigueur du présent article à une date fixée par décret qui ne peut être postérieure à plus de trois mois à compter de la réception par le Gouvernement de la réponse de la Commission européenne permettant de considérer le crédit d'impôt comme conforme au droit applicable en matière d'aides d'État.

Afin de permettre une mise en œuvre rapide des investissements susceptibles d'être réalisés par les entreprises, **le III du présent article** prévoit toutefois que celles-ci pourront déposer leur demande d'agrément dès la date de présentation du projet de loi de finances pour 2024 en Conseil des ministres, soit le 27 septembre 2023.

Conformément au cadre défini par la Commission européenne, **le XI du présent article** borne l'ouverture de la période durant laquelle les projets pourront être agréés au 31 décembre 2025. Cette disposition permettra toutefois d'exposer des dépenses éligibles au crédit d'impôt postérieurement à cette date, à la condition que le plan d'investissement ait été préalablement agréé avant la fin de l'année 2025.

E. L'IMPACT DE LA MESURE

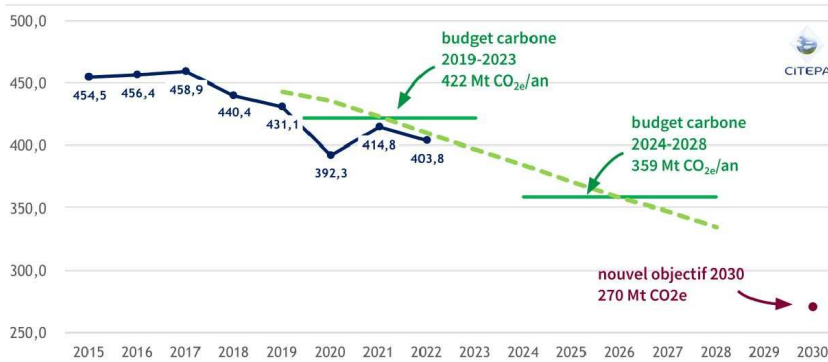
- Selon les estimations figurant dans l'évaluation préalable du présent article, le C3IV aurait un coût annuel de 500 millions d'euros par an, soit un total de 3 milliards d'euros sur la période 2025-2031 (3,6 milliards d'euros dans l'hypothèse d'un fort taux de réalisation des projets).

Cette estimation a été réalisée sur la base des projets connus de la DGE et susceptibles de faire l'objet d'une demande d'agrément, après application d'un taux de pondération défini en fonction de leurs probabilités de réalisation.

- Du point de vue environnemental, la relocalisation d'activités industrielles vertes participera à l'atteinte des objectifs fixés par la SNBC et permettrait d'éviter l'émission de 34,6 millions de tonnes équivalent de CO² (MtCO²eq) sur la durée de mise en œuvre du dispositif et de 50 MtCO²eq sur dix ans (soit une moyenne de 5 MtCO²eq par an). À titre de comparaison, le montant estimé des émissions des gaz à effet de serre françaises s'est élevé à 403 MtCO²eq en 2022, pour un objectif fixé par la SNBC s'élevant à 359 MtCO²eq par an pour la période 2024-2028 – cela implique de réduire les émissions de 44 MtCO²eq en 2024 par rapport à 2022 pour parvenir à cette cible.

ÉMISSIONS DE GAZ À EFFET DE SERRE FRANÇAISES ET OBJECTIFS FIXÉS PAR LA STRATÉGIE NATIONALE BAS CARBONE

(en MtCO²eq)



Source : Centre interprofessionnel technique d'études de la pollution atmosphérique (CITEPA).

● Enfin, le C3IV devrait permettre de générer 23 milliards d'euros d'investissements et la création de 40 000 emplois directs sur le territoire national d'ici 2030.

*

* *

Article 6

Aménagement de la fiscalité du logement

Résumé du dispositif proposé

Le présent article prévoit différentes modifications en matière de fiscalité du logement.

En premier lieu, il proroge pour quatre ans, soit jusqu'au 31 décembre 2027, le dispositif de prêt ne portant pas intérêt destiné à financer la première accession à la propriété (PTZ) tout en le recentrant afin d'en renforcer l'efficacité et de limiter son impact en matière d'artificialisation des sols et d'étalement urbain. Il exclut des travaux finançables par le PTZ l'installation d'un dispositif de chauffage fonctionnant aux énergies fossiles ;

En deuxième lieu, il proroge jusqu'au 31 décembre 2027 le dispositif d'éco-prêt à taux zéro (éco-PTZ). Il généralise par ailleurs la possibilité pour les sociétés de tiers-financement de distribuer ce produit et porte le plafond des avances remboursables pouvant être émises à 50 000 euros lorsque l'éco-PTZ est couplé à l'octroi de MaPrimeRénov' et MaPrimeRénov' Sérénité. Il permet de surcroît aux syndicats de copropriété de coupler l'éco-PTZ avec le bénéfice de MaPrimeRénov' « Copropriétés ». Dans ce cadre, le plafond des avances remboursables est porté à 50 000 euros et les conditions d'octroi de ces dernières sont assouplies.

En troisième lieu, il proroge jusqu'au 31 décembre 2025 le crédit d'impôt pour les dépenses d'installation et de remplacement d'équipements destinés à aider les personnes âgées ou handicapées prévu à l'article 200 *quater* A du code général des impôts. Dans la perspective de l'instauration, au 1^{er} janvier 2024, d'une nouvelle aide budgétaire unique « MaPrimeAdapt' » visant à financer les travaux d'adaptation des logements à la perte d'autonomie liée à l'âge ou au handicap des personnes aux ressources modestes, il réserve le crédit d'impôt aux ménages aux ressources intermédiaires (compris entre le cinquième et le huitième décile) et le recentre sur les dépenses engagées par les personnes en situation de dépendance ou de handicap.

En quatrième lieu, il supprime les conditions de zonage applicables au crédit d'impôt versé pour les opérations de rénovation et de réhabilitation des logements sociaux en outre-mer réalisées par les organismes de logement social.

En cinquième lieu, cet article étend le périmètre du taux réduit de TVA de 10 % applicable au logement intermédiaire institutionnel à certains territoires prioritaires, notamment ceux faisant l'objet d'une opération de revitalisation du territoire (ORT) ou d'une grande opération d'urbanisme (GOU) comportant la transformation d'une zone d'activité économique (ZAE), des opérations programmes d'amélioration de l'habitat (OPAH) ou des opérations de requalification de copropriétés dégradées (ORCOD), aux logements résultant d'opérations d'acquisition-amélioration conduisant à une amélioration de la performance énergétique et aux travaux d'amélioration conduits dans le cadre de ces opérations d'acquisition-amélioration.

En sixième lieu, il confirme que les sociétés civiles de placement immobilier sont éligibles à la créance d'impôt sur les sociétés dont peuvent bénéficier les investisseurs à raison du montant de taxe foncière sur les propriétés bâties dont ils sont redevables pour leurs logements relevant du secteur locatif intermédiaire et intègre dans le calcul de cette créance la taxe spéciale d'équipement prélevée au profit de la Société du grand projet du Sud-Ouest.

Enfin, le présent article étend l'exonération de longue durée de TFPB (15 ans) applicable aux constructions neuves de logements sociaux aux logements sociaux anciens, qui peuvent être classés comme « passoires énergétiques » et qui font l'objet d'une opération de rénovation lourde. Pour bénéficier de l'exonération, ces logements devront faire l'objet d'un agrément des travaux qui leur permettront de satisfaire à des critères de performance environnementale, mais aussi de sécurité d'usage, de qualité sanitaire et d'accessibilité des bâtiments.

Dernières modifications législatives intervenues

L'article 90 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 a instauré un PTZ dont les conditions d'octroi sont fixées aux articles L. 31-10-1 à L. 31-10-14 du code de la construction et de l'habitation (CCH), au bénéfice des personnes physiques, sous conditions de ressources, destiné à financer l'acquisition ou la construction d'une résidence principale en première accession à la propriété.

L'article 164 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021 a prorogé le dispositif jusqu'au 31 décembre 2022.

L'article 87 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022 a prorogé le PTZ jusqu'au 31 décembre 2023.

L'article 86 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022 a prorogé l'éco-PTZ jusqu'au 31 décembre 2023. Il a également créé une nouvelle catégorie d'éco-PTZ pouvant être couplé avec MaPrimeRénov', rehaussé le plafond d'avances pouvant être émises pour certaines opérations et prorogé jusqu'au 31 décembre 2023 l'expérimentation permettant aux sociétés de tiers-financement de distribuer l'éco-PTZ.

L'article 117 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021 a prorogé pour trois ans, soit jusqu'au 31 décembre 2023, le crédit d'impôt sur le revenu afférent aux dépenses en faveur de l'aide aux personnes

L'article 144 de la loi n° 2019-1479 du 29 décembre 2019 de finances pour 2020 a étendu le champ du crédit d'impôt pouvant être octroyé aux organismes de logement social pour leurs opérations de rénovation de logement social dans les quartiers du nouveau programme national de renouvellement urbain (NPRU) en outre-mer à celles réalisées dans les quartiers de la politique de la ville (QPV).

L'article 32 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022 a modifié l'article 279-0 bis A du CGI afin d'assouplir les conditions de localisation des logements locatifs intermédiaires faisant l'objet du taux réduit de TVA de 10 % ; il a ainsi réduit de 35 % à 25 % la part minimale de logements locatifs sociaux dans les communes dans lesquelles ce taux est applicable pour la construction de logements intermédiaires.

L'article 81 de la loi de finances pour 2022 a substitué à l'exonération de TFPB dont peuvent bénéficier les personnes morales éligibles au régime de soutien aux investisseurs institutionnels dans le logement locatif intermédiaire une créance d'impôt sur les sociétés de même montant.

La loi de finances pour 2022 a prévu la compensation intégrale pour les dix premières années d'exonération de la perte de recettes supportée par les communes (et les EPCI) pour les logements sociaux agréés entre le 1^{er} janvier 2021 et le 30 juin 2026.

La loi de finances pour 2023 a prolongé aux logements sociaux agréés jusqu'à 2026 le bénéfice de l'allongement à 25 ou 30 ans de l'exonération de TFPB.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté, contre l'avis du rapporteur général :

- quatre amendements identiques de Mme Émilie Bonnivard (LR), M. Inaki Echaniz (Soc), Mme Françoise Buffet (Renaissance) et M. Jean-Paul Mattei (MoDem) visant à maintenir l'éligibilité au PTZ des logements neufs, individuels et collectifs, dans l'ensemble du territoire national ;
- un amendement de Mme Marina Ferrari (Modem) visant à porter le plafond maximal individuel de ressources pour être éligible au PTZ de 37 000 euros à 50 000 euros.

Elle a également adopté, avec l'avis favorable du rapporteur général :

- un amendement de M. David Amiel (Re) étendant l'éco-PTZ aux prêts avances mutation, à la condition que les bénéficiaires de ces prêts respectent des conditions de ressources déterminées par décret ;
- un amendement de M. David Amiel (Re) prorogeant l'éco-PTZ aux avances remboursables émises jusqu'au 31 décembre 2028 et permettant aux assemblées générales de copropriétaires de souscrire à un emprunt ne portant pas intérêt visant à financer des travaux d'économies d'énergie ou de réduction de gaz à effet de serre.

Suivant l'avis favorable du rapporteur général, elle a adopté trois amendements identiques déposés par M. de Courson (Liot), Mme Pires Beaune (Soc) et M. Lottiaux (RN) visant à doter l'exonération de TFPB proposée par le présent article d'un caractère facultatif, aux choix des collectivités territoriales.

La commission des finances a adopté l'article ainsi amendé. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

PREMIÈRE PARTIE : LES DISPOSITIFS FISCAUX RELATIFS À L'ACCESSION À LA PROPRIÉTÉ ET LA RÉNOVATION DES LOGEMENTS

I. L'ÉTAT DU DROIT

A. LE PRÊT À TAUX ZÉRO POUR LE FINANCEMENT DE LA PREMIÈRE ACCESSION À LA PROPRIÉTÉ (PTZ)

L'article 90 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 a instauré **un prêt ne portant pas intérêt (prêt à taux zéro ou « PTZ ») au bénéfice des personnes physiques, sous conditions de ressources, destiné à financer l'acquisition ou la construction d'une résidence principale en première accession à la propriété.** Prévu initialement pour durer jusqu'au 31 décembre 2021, **le dispositif a été prorogé d'un an à deux reprises**, d'abord par l'article 164 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, puis par l'article 87 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022, jusqu'au 31 décembre 2023.

Ce dispositif repose sur un crédit d'impôt prévu par l'article 244 *quater* V du code général des impôts (CGI) et octroyé aux établissements de crédit et aux sociétés de financement mentionnés à l'article L. 511-1 du code monétaire et financier⁽¹⁾ (CMF) passibles de l'impôt sur les sociétés (IS), de l'impôt sur le revenu (IR) ou d'un impôt équivalent, en contrepartie des PTZ accordés.

Les conditions d'octroi du PTZ sont fixées aux articles L. 31-10-1 à L. 31-10-14 du code de la construction et de l'habitation (CCH) et ont connu plusieurs évolutions depuis 2011. **Le montant du PTZ et les conditions de son remboursement dépendent du coût de l'opération, de la composition du foyer, de ses ressources, de la localisation géographique du bien, du caractère neuf ou ancien du logement concerné.**

Le montant du PTZ est égal à un pourcentage du coût total de l'opération, dans la limite d'un plafond. À titre d'exemple, en zones tendues A *bis* et A, ce plafond est de 150 000 euros pour une personne et de 345 000 euros pour cinq personnes et plus. En zone C détendue, ces plafonds s'élèvent à 100 000 et 230 000 euros.

Les caractéristiques actuelles du prêt sont les suivantes :

– **un octroi sous conditions de ressources**, variables selon la localisation du logement et la composition du foyer ;

(1) Aux termes de cet article, « les établissements de crédit sont les entreprises définies au point 1 du paragraphe 1 de l'article 4 du règlement (UE) n° 575/2013 du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013. Les sociétés de financement sont des personnes morales, autres que des établissements de crédit, qui effectuent à titre de profession habituelle et pour leur propre compte des opérations de crédit dans les conditions et limites définies par leur agrément. Elles sont des établissements financiers au sens du 4 de l'article L. 511-21 ».

– **une durée de remboursement modulable en fonction des ressources du foyer et ne pouvant excéder 25 ans**, qui s’accompagne d’une période de remboursement différé de 5, 10 ou 15 ans durant laquelle le ménage ne paie aucune mensualité ;

– **une attribution pour l’acquisition d’une résidence principale neuve, ancienne à réhabiliter en milieu rural, ou vendue par le bailleur social à son occupant ainsi que pour l’acquisition d’un logement faisant l’objet d’un contrat régi par les dispositions de la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location-accession à la propriété immobilière ⁽¹⁾ ou d’un contrat de bail réel solidaire ⁽²⁾**, la nature du logement pouvant être acquis étant fonction de sa localisation géographique ⁽³⁾ ;

– **une attribution réservée aux primo-accédants**, soit les personnes n’ayant pas été propriétaires de leur résidence principale depuis au moins deux ans, sauf exception (invalidité, handicap, catastrophe naturelle).

Le PTZ n’a pas pour finalité de financer l’acquisition d’un logement dans son intégralité. Son montant est égal à une partie du coût total de l’achat, dans la limite d’un plafond qui ne peut pas excéder le montant du ou des autres prêts engagés d’une durée au moins égale à deux ans, et concourant au financement de la même opération.

Si l’article 164 de la loi de finances pour 2021 avait ouvert la possibilité de procéder à une « contemporanéisation » des ressources – soit une prise en compte des revenus en temps réel et non des revenus de l’année n-2 – cette réforme, jugée trop complexe à mettre en œuvre, a finalement été abandonnée.

Si le PTZ était initialement accessible partout sur le territoire national et pour l’acquisition d’un logement neuf, des **conditions liées à la rénovation du logement acquis** ont été introduites, progressivement, à compter de 2015 :

– pour les offres de prêt émises à compter du 1^{er} janvier 2015, le dispositif a été étendu au financement de l’achat d’un logement ancien, dans certaines

(1) *La location-accession est un contrat donnant la possibilité à un accédant d’acheter un logement immobilier après l’avoir loué sur une certaine durée, nommée période de jouissance.*

(2) *Le BRS s’adresse aux ménages modestes, sous plafond de ressources, qui louent du foncier contre une redevance modique à un organisme de foncier solidaire (OFS) pour y faire construire leur logement. L’éligibilité au PTZ des primo-accédants preneurs de bail réel solidaire a été ouverte par le décret n° 2017-592 du 20 avril 2017.*

(3) *Un PTZ peut ainsi financer : l’acquisition ou la construction de logements neufs quelle que soit la zone où ils sont localisés ; l’acquisition de logements anciens, situés exclusivement en zones B2 et C (zones dites détendues), sous condition de travaux destinés à améliorer la performance énergétique (les travaux doivent représenter au moins 25 % du montant total de l’opération à financer et permettre d’atteindre un niveau de performance énergétique minimal défini par arrêté) ; l’acquisition de logements anciens sous condition de vente du parc social à ses occupants quelle que soit la zone où ils sont localisés. Défini à l’article D. 304-1 du code de la construction et de l’habitation, le zonage conventionnellement appelé ABC effectue un « classement des communes du territoire national en zones géographiques en fonction du déséquilibre entre l’offre et de la demande de logements » qui peut être consulté en ligne : <https://www.ecologie.gouv.fr/zonage-b-c>*

communes rurales ⁽¹⁾, sous la condition d’y réaliser des travaux (article 59 de la loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015) ;

– pour les offres de prêts émises à compter du 1^{er} janvier 2016, le dispositif a été étendu à l’ensemble du territoire lorsqu’il participe au financement de l’achat d’un logement ancien sous la condition d’y réaliser des travaux (article 107 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016) ;

– pour les offres de prêts émises à compter du 1^{er} janvier 2018 (article 83 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018), le dispositif est recentré, pour les logements anciens, sous conditions de travaux, dans les communes classées dans les zones géographiques ne se caractérisant pas par un déséquilibre important entre l’offre et la demande de logements entraînant des difficultés d’accès au logement dans le parc résidentiel existant, soit les zones B2 et C.

CONDITIONS ACTUELLES D’OBTENTION D’UN PTZ

TYPE DE LOGEMENT	ZONAGE GÉOGRAPHIQUE	CONDITIONS RELATIVES À LA RÉNOVATION DU LOGEMENT	CONDITIONS DE RESSOURCES ⁽²⁾
Logement neuf ⁽³⁾ ou à construire	Ensemble du territoire (zones A bis A, B1, B2 et C)	Aucune, seules les conditions générales relatives à l’acquisition d’une résidence principale s’appliquent ⁽⁴⁾	Les conditions de ressources varient en fonction de la zone et du nombre de personnes logées
Logement ancien	Zones B2 ou C	Travaux d’amélioration ou d’économies d’énergie représentant au moins 25 % du coût total de l’opération	Les conditions de ressources varient en fonction de la zone et du nombre de personnes logées
Logement social	Ensemble du territoire (zones A bis, A, B1, B2 et C)	Aucune, seules les conditions générales relatives à l’acquisition d’une résidence principale s’appliquent	Identiques aux conditions prévues pour l’acquisition d’un logement neuf

Source : Commission des finances

(1) Arrêté du 30 décembre 2014 relatif au champ d’application géographique des prêts ne portant pas intérêt consentis pour financer des opérations de primo-accession dans l’ancien sous condition de travaux

(2) Une présentation plus détaillée des conditions de ressources peut être consultée en ligne : <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F10871>. Le montant des revenus considérés correspond au plus élevé de ces deux montants : total du revenu fiscal de référence et de celui des autres personnes qui vont habiter le logement ou coût total de l’opération divisé par neuf.

(3) Soit un logement achevé depuis moins de cinq ans, en vue de sa première occupation

(4) Pour un logement ancien comme pour un logement neuf, l’octroi d’un PTZ est conditionné au financement d’un logement qui doit devenir la résidence principale de l’acquéreur, soit au plus tard un an après son achat ou la fin des travaux, soit à partir du départ à la retraite, qui doit intervenir au plus tard six ans après l’achat ou la fin des travaux. Dans l’intervalle, le logement peut être mis en location, sous conditions.

Environ 40 000 PTZ ont été octroyés en 2023, pour un montant de 1,2 milliard d'euros.

B. L'ÉCO-PRÊT À TAUX ZÉRO (ÉCO-PTZ)

Créé par l'article 99 de la loi de finances pour 2009⁽¹⁾ et introduit à l'article 244 *quater* U du code général des impôts (CGI), l'éco-prêt à taux zéro (éco-PTZ) est **un dispositif d'avances remboursables ne portant pas intérêt permettant de financer des travaux d'amélioration de la performance énergétique globale de logements** achevés depuis plus de deux ans et utilisés comme résidence principale. Les établissements bancaires et les sociétés de financement distribuant ces avances bénéficient en échange d'un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur les sociétés.

En application de l'article 99 de la loi de finances pour 2009, l'octroi de ce crédit d'impôt était initialement borné aux avances émises avant le 31 décembre 2013. Il a été prorogé à quatre reprises, dont la dernière fois par l'article 86 de la loi de finances pour 2022⁽²⁾. **Il s'applique désormais aux avances émises avant le 31 décembre 2023.** Son coût s'est élevé à 29 millions d'euros en 2022⁽³⁾.

1. Les caractéristiques de l'éco-PTZ

a. Les personnes morales autorisées à distribuer l'éco-PTZ et les modalités de calcul du crédit d'impôt

● Le I de l'article 244 *quater* U du CGI prévoit que sont éligibles au crédit d'impôt les établissements de crédit et les sociétés de financement passibles de l'impôt sur les sociétés (IS) ou de l'impôt sur le revenu (IR) qui ont leur siège social en France ou dans un pays membres de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen pour les avances remboursables sans intérêt qu'ils allouent dans le cadre de l'éco-PTZ.

L'article 140 de la loi de finances pour 2020⁽⁴⁾ a également prévu qu'à titre expérimental et jusqu'au 31 décembre 2021, ce crédit d'impôt peut bénéficier aux **sociétés de tiers-financement** pour les avances remboursables qu'elles allouent dans les régions d'Île-de-France et des Hauts-de-France dans le cadre de l'éco-PTZ « Copropriétés » et « performance énergétique globale minimale » (cf. *infra*).

Cette expérimentation a ensuite été prorogée par l'article 86 de la loi de finances pour 2022 jusqu'au 31 décembre 2023.

(1) Loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009.

(2) Loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022.

(3) Tome II des voies et moyens annexé au projet de loi de finances pour 2024.

(4) Loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

Les sociétés de tiers-financement

Les sociétés de tiers-financement sont définies à l'article L. 381-1 du code de la construction et de l'habitation. Elles proposent une offre technique, portant sur la réalisation de travaux dont la finalité principale est la diminution des consommations énergétiques, intégrée à un service comprenant le financement partiel ou total de ladite offre. En principe, les personnes morales qui ne sont pas des établissements de crédit ou des sociétés de financement n'ont pas l'autorisation de réaliser des opérations de crédit à titre habituel. L'article L. 511-6 du code monétaire et financier prévoit toutefois une dérogation à cette règle au profit des sociétés de tiers-financement si leur actionnariat est majoritairement formé par des collectivités territoriales ou si elles sont rattachées à une collectivité territoriale de tutelle.

En outre, les sociétés de tiers-financement peuvent se financer par emprunt auprès d'établissements de crédit ou par tout autre moyen. Elles ne sont toutefois pas autorisées à procéder à l'offre public de titres financiers ni à collecter des fonds remboursables du public.

L'octroi du crédit d'impôt est d'autre part conditionné à la conclusion d'une convention entre l'établissement ou la société allouant l'avance remboursable et la société de garantie de gestion des financements et de la garantie de l'accession sociale à la propriété (Sgfgas). Cette convention définit les modalités de déclaration des avances remboursables et le contrôle de leur éligibilité, ainsi que les modalités de suivi du crédit d'impôt.

● Le montant du crédit d'impôt est, en application du II de l'article 244 *quater* U du CGI, « égal à l'écart entre la somme actualisée des mensualités dues au titre de l'avance remboursable sans intérêt et la somme actualisée des montants perçus au titre d'un prêt de même montant et durée de remboursement, consenti à des conditions normales de taux à la date d'émission de l'offre de prêt ne portant pas intérêt ».

b. Les conditions d'octroi de l'éco-PTZ pour les particuliers et les copropriétés

Le 2 du I de l'article 244 *quater* U prévoit plusieurs catégories de travaux pouvant être financés par l'éco-PTZ ⁽¹⁾ :

– des travaux de rénovation ponctuelle permettant d'améliorer la performance énergétique d'un logement ;

– des travaux permettant d'atteindre une performance énergétique globale minimale ;

– des travaux de réhabilitation de systèmes d'assainissement non collectifs ;

(1) L'éco-PTZ peut être cumulé avec le PTZ si le bénéficiaire remplit également les conditions d'octroi de ce dernier.

– des travaux ayant ouvert droit à une aide de l’Agence nationale de l’habitat (ANAH) dans le cadre du programme « Habiter mieux », désormais renommé « MaPrimeRénov’ Sérénité ».

Depuis le 1^{er} juillet 2022, en application de l’article 86 de la loi de finances pour 2022 précitée, l’éco-PTZ peut de surcroît être couplé avec MaPrimeRénov’ (MPR) et financer des travaux également éligibles à cette aide. Dans ce cas, l’éco-PTZ ne peut être mobilisé que pour financer le reste à charge des travaux financés par MaPrimeRénov’.

D’autre part, lorsque l’éco-PTZ est couplé avec MaPrime Rénov’ ou MaPrimeRénov’ Sérénité, les démarches du bénéficiaire sont simplifiées : l’instruction de la demande d’avance s’appuie sur les éléments fournis par l’emprunteur à l’ANAH.

Le 4 de l’article 244 *quater* U prévoit que le plafond de l’avance remboursable pouvant être émise est égal à **30 000 euros par logement**, sauf pour les travaux permettant d’atteindre une performance énergétique globale minimale, pour lesquels ce plafond est porté à **50 000 euros par logement**. Des plafonds par type de travaux sont par ailleurs définis par décret.

PLAFONDS DE L’ÉCO-PTZ PAR TYPE DE TRAVAUX

Types de travaux	Plafonds
Travaux de rénovation ponctuelle	
Isolation thermique des toitures	– 15 000 euros pour la réalisation d’une action sauf pour le remplacement de fenêtres (7 000 euros) ; – 25 000 euros pour deux actions éligibles ; – 30 000 euros pour trois actions éligibles
Isolation thermique des murs donnant sur l’extérieur	
Isolation thermique des parois vitrées et portes donnant sur l’extérieur	
Installation ou remplacement du système de chauffage ou d’une production d’eau chaude sanitaire	
Installation d’équipements de chauffage utilisant une source d’énergie renouvelable	
Installation d’équipements de production d’eau chaude sanitaire utilisant une source d’énergie renouvelable	
Isolation des planchers bas	
Autres catégories	
Travaux permettant d’atteindre une performance énergétique globale minimale	50 000 euros
Travaux de réhabilitation de systèmes d’assainissement non collectif	10 000 euros
Travaux ayant ouvert droit à une aide de l’ANAH dans le cadre de MaPrimeRénov’ Sérénité	20 000 euros
Travaux permettant d’améliorer la performance énergétique du logement ayant ouvert droit MaPrimeRénov’	30 000 euros

Source : article D. 319-51 du code de la construction et de l’habitation.

● Le 3 du I de l’article 244 *quater* U prévoit que sont éligibles à l’éco-PTZ, sans conditions de ressources, **les propriétaires occupants ou bailleurs, les copropriétaires bailleurs ou occupants ainsi que les sociétés civiles** non soumises

à l'impôt sur les sociétés dont au moins un des associés est membre d'un syndicat de copropriété.

De plus, le VI *bis* du même article prévoit que **l'éco-PTZ peut directement être consenti à un syndicat de copropriétaires** pour financer les travaux d'intérêt collectif réalisés sur les parties privatives et les parties et équipements communs d'un immeuble, ce dispositif étant plus connu sous le nom d'éco-PTZ « Copropriétés ». Dans ce cas, l'éco-PTZ ne peut toutefois pas porter sur des travaux ayant ouvert droit à MaPrimeRénov' « Copropriétés ».

● Par principe, **il ne peut être accordé qu'une seule avance remboursable par logement**. Trois cas dérogatoires sont néanmoins prévus, selon que le demandeur est un syndicat de copropriété ou non.

Les personnes physiques et sociétés civiles peuvent en premier lieu solliciter dans un délai de 5 ans une nouvelle avance pour financer des travaux portant sur le même logement. Ces travaux supplémentaires peuvent exclusivement porter sur des rénovations ponctuelles ou l'atteinte d'une performance énergétique globale. La somme des deux avances est, dans ce cadre, plafonnée à 30 000 euros pour la première catégorie de travaux ou 50 000 euros pour la seconde catégorie.

Les syndicats de copropriétaires peuvent également bénéficier d'une avance supplémentaire dans un délai de 5 ans pour :

– un logement qui a déjà fait l'objet d'une avance remboursable émise au profit d'un propriétaire ;

– un logement qui a déjà fait l'objet d'une avance remboursable émise au profit du syndicat de copropriété.

La somme des avances remboursables ne peut alors excéder **30 000 euros par logement**, ou **50 000 euros** pour les travaux permettant d'atteindre une performance énergétique globale.

● En application du 9 de l'article 244 *quater* U du CGI, la durée de remboursement de l'éco-PTZ est plafonnée à **124 mois, soit 15 ans**. Cette durée est portée à **20 ans** pour les travaux permettant d'atteindre une performance énergétique globale minimale du logement.

● Enfin, le VI *ter* de l'article 244 *quater* U prévoit la possibilité d'octroyer un **éco-PTZ « complémentaire »** aux propriétaires membres d'un syndicat de copropriétés si ce dernier a bénéficié d'une avance. Cette avance complémentaire peut être émise pour financer des travaux de rénovation ponctuelle portant sur le même logement, sous réserve que les deux avances n'excèdent pas un plafond de 30 000 euros (ou 50 000 euros si l'aide accordée au syndicat de copropriétaires portait sur une rénovation énergétique globale).

2. Une faible distribution des éco-PTZ « Copropriétés », « MaPrimeRénov' » et « Performance énergétique globale minimale »

De manière générale la production d'éco-PTZ individuels est dynamique : le nombre de prêt émis entre 2016 et 2022 a ainsi progressé de 258 % pour atteindre 82 071 en 2022, pour un montant total prêté qui a pour la première fois dépassé un milliard d'euros (1,1 milliard d'euros).

Cependant, l'éco-PTZ « Performance énergétique globale minimale » et les éco-PTZ couplés restent relativement peu distribués, malgré une hausse significative en 2022.

NOMBRE D'ÉCO-PTZ INDIVIDUELS DISTRIBUÉS

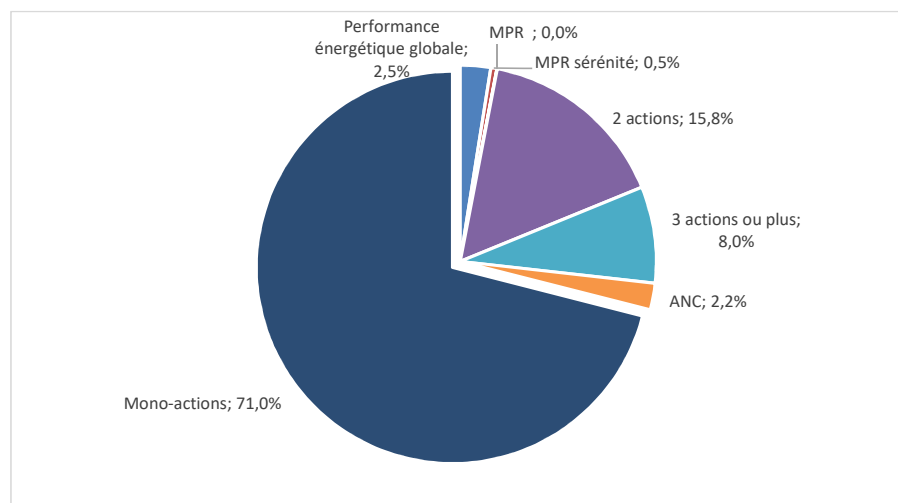
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Nombre de prêts accordés	22 931	24 315	18 755	35 474	42 107	61 034	82 071
Dont performance énergétique globale minimale	304	275	215	335	246	346	2 053
Montant total prêté (en millions d'euros)	404,9	436,9	334,9	474,6	528,9	761,9	1 099,1
Dont performance énergétique globale minimale (en millions d'euros)	6,1	5,8	4,4	5,9	5,2	8,5	78,4

Source : commission des finances, d'après les statistiques de la Sgfgas.

L'éco-PTZ est principalement mobilisé pour financer des actions de rénovation ponctuelle ou un bouquet d'actions de rénovation.

En 2022, les travaux de performance énergétique globale et les éco-PTZ couplés avec MaPrimeRénov' et MaPrimeRénov' Sérénité représentaient respectivement 2,5 %, 0,04 % et 0,5 % des éco-PTZ distribués.

VENTILATION DE L'ÉCO-PTZ PAR TYPE D'OPÉRATIONS EN 2022

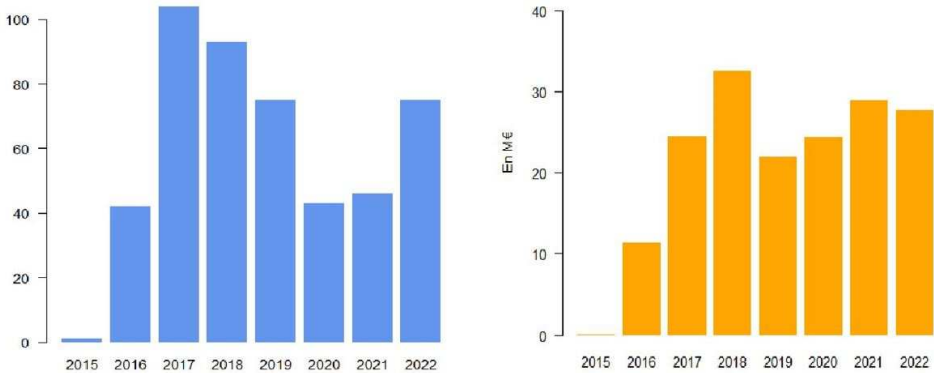


Source : Sgfgas.

De plus, les éco-PTZ « Copropriétés » restent également peu fréquents (72 en 2022).

NOMBRE D'ÉCO-PTZ « COPROPRIÉTÉS » ET MONTANT DES PRÊTS

(à gauche, le nombre de prêts et à droite, en millions d'euros, le montant des avances)



Source : Sgfgas.

La part des travaux visant à assurer une performance énergétique globale des logements est en revanche plus importante lorsque les syndicats de copropriétaires recourent à l'éco-PTZ : cette catégorie de travaux atteint 39,5 % du nombre d'avances émises et 55,3 % des montants distribués.

C. LE CRÉDIT D'IMPÔT POUR L'INVESTISSEMENT DANS LE LOGEMENT SOCIAL EN OUTRE-MER

L'article 244 *quater* X du CGI, créé par l'article 21 de la loi de finances pour 2014 ⁽¹⁾, permet aux organismes de logement social (OLS) qui acquièrent ou construisent des logements neufs dans les départements d'outre-mer de bénéficier d'un crédit d'impôt jusqu'au **31 décembre 2029** ⁽²⁾. L'octroi de ce dernier est notamment subordonné au respect des conditions suivantes :

– les logements doivent être donnés en location, pour une durée d'au moins cinq ans et dans les douze mois après leur achèvement ou leur acquisition, à des personnes physiques qui en font leur résidence principale ;

– les ressources des locataires ne doivent pas excéder des plafonds définis par décret ;

– le montant des loyers ne peut être supérieur à des limites fixées par décret qui dépendent de la localisation du logement.

(1) Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

(2) L'extinction du crédit d'impôt, prévue au 31 décembre 2025, a été reportée par les dispositions de l'article 13 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023.

Le montant du crédit d'impôt s'élève à 40 % du prix de revient des logements, minoré des taxes et des commissions d'acquisition versées ainsi que des aides publiques reçues.

L'article 110 de la loi de finances pour 2016 ⁽¹⁾ a par ailleurs étendu le bénéfice de ce crédit d'impôt aux travaux de rénovation ou de réhabilitation des logements ⁽²⁾ achevés depuis plus de 20 ans et situés dans les quartiers éligibles au nouveau programme de renouvellement urbain (NPRU) ⁽³⁾. Pour être éligibles, les travaux doivent permettre aux logements d'acquérir des performances techniques voisines de celles de logements neufs ⁽⁴⁾ ou de les conforter contre le risque sismique ou cyclonique. L'article 144 de la loi de finances pour 2020 ⁽⁵⁾ a par la suite étendu le champ des logements éligibles à ceux situés dans **les quartiers prioritaires de la politique de la ville (QPV).**

Dans ce cadre, le crédit d'impôt est égal à 40 % du prix de revient des travaux de réhabilitation – minoré des taxes versées et des aides publiques reçues – sous réserve de l'application d'un plafond de 50 000 euros.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. LA PROROGATION ET L'AJUSTEMENT DES PARAMÈTRES DU PTZ

Dans un contexte de hausse des coûts de la construction et des taux d'intérêt, l'extinction du PTZ au 31 décembre 2023, comme prévu par la loi de finances pour 2023, aurait un impact négatif sur l'accès à la propriété des ménages les plus modestes.

● Ainsi, le **V** du présent article modifie l'article 90 de la loi de finances pour 2011 afin de **borner le dispositif du PTZ au 31 décembre 2027 et ainsi le prolonger de quatre années supplémentaires**.

Néanmoins, le Gouvernement fait valoir, au-delà de l'objectif visant à favoriser l'accès à la propriété des ménages modestes, que **les paramètres actuels du PTZ ne sont plus suffisamment adaptés aux différents objectifs environnementaux fixés par ailleurs, tels que la lutte contre l'artificialisation des sols et la rénovation énergétique des logements**. Le Gouvernement considère qu'en finançant très majoritairement les logements individuels neufs, particulièrement en zones détendues, le PTZ contribue à l'artificialisation des sols et à l'étalement urbain et peut constituer, en soutenant l'acquisition de logements

(1) Loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016.

(2) Les logements concernés doivent par ailleurs respecter les mêmes conditions que celles applicables à l'acquisition ou à la construction de logements neufs.

(3) Cette extension est codifiée au 4 du I de l'article 244 quater X du CGI.

(4) En application de l'article 46 AG sexdecies de l'annexe III du CGI, il s'agit de travaux de modification ou de remise en état du gros œuvre ou de travaux d'aménagement interne qui, par leur nature, équivalent à de la reconstruction.

(5) Loi n° 2019-1479 du 29 décembre 2019 de finances pour 2020.

neufs dans des zones où la tension du marché est faible et les coûts de l'immobilier bas, un effet d'aubaine. Le Gouvernement considère également que **les exigences associées au bénéfice du PTZ pourraient être plus élevées en matière de performance énergétique des logements anciens.**

La loi n° 2021-1104 du 22 août 2021 portant lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets, dite **loi « climat et résilience »**, a notamment défini l'objectif de « zéro artificialisation nette » (ZAN) des sols d'ici 2050, l'interdiction progressive de mise en location des logements mal isolés ⁽¹⁾ et le gel du loyer des passoires thermiques, etc.

Dans ce contexte, le **I** du présent article prévoit plusieurs modifications.

● Le **a de son 1°** complète l'article L. 31-10-2 du code de la construction et de l'habitation (CCH), afin de **circonscrire le PTZ octroyé pour l'acquisition d'un logement neuf aux seuls logements situés dans un bâtiment d'habitation collectif ⁽²⁾ et dans une zone « tendue ⁽³⁾ »**. En revanche, les opérations faisant l'objet d'un contrat de location-accession ou d'un bail réel solidaire, ainsi que les opérations d'accession sociale à la propriété effectuées dans et autour des quartiers concernés par la rénovation urbaine ou des quartiers propriétaires de la politique de la ville ⁽⁴⁾, resteront éligibles au PTZ neuf individuel, y compris en zones détendues.

Ce recentrage du PTZ a pour objectif affiché de lutter contre l'étalement urbain et l'artificialisation des sols, tout en orientant le PTZ neuf vers les zones tendues où les difficultés d'accès au logement sont les plus importantes.

● Le **b du 1°** modifie l'article L. 31-10-2 du CCH par coordination avec la modification apportée à l'article L. 31-10-1.

● Le **a de son 2°** modifie l'article L.31-10-3 du CCH afin d'y apporter une coordination de même nature.

● Le **b du 2° inscrit à l'article L-31-10-3 du code de la construction et de l'habitation la condition relative à l'atteinte d'un niveau minimal de performance énergétique pour l'octroi d'un PTZ consacré à l'acquisition d'un logement ancien sous conditions de travaux de rénovation, jusqu'alors fixée par décret ⁽⁵⁾**. La disposition ainsi ajoutée renvoie à un arrêté conjoint des ministres

(1) *Les logements dont la performance énergétique est classée G seront interdits de location dès 2025, ceux dont la performance est classée F à compter de 2028, puis ceux dont la performance énergétique est classée E à partir de 2034.*

(2) *Au sens du sens 6° de l'article L. 111-1 du code de la construction et de l'habitation : « un bâtiment à usage principal d'habitation regroupant plus de deux logements partiellement ou totalement superposés ».*

(3) *Soit, aux termes de l'article L. 31-10-2 du CCH, « dans une commune classée dans une zone géographique se caractérisant par un déséquilibre important entre l'offre et la demande de logements entraînant des difficultés d'accès au logement dans le parc résidentiel existant ».*

(4) *Ces opérations sont celles qui bénéficient à ce titre des taux réduits de la TVA en application du 2° du III de l'article 278 sexies du CGI.*

(5) *Depuis 1^{er} janvier 2020, le décret n° 2020-9 du 6 janvier 2020 conditionne l'octroi du prêt dans l'ancien « avec travaux » à un niveau minimal de performance énergétique.*

chargés du logement, de l'économie et du budget la détermination du niveau de performance énergétique requis.

• Enfin, le 3° du I du présent article modifie l'article L.31-10-10 du CCH afin d'exclure des travaux finançables par le PTZ l'installation d'un dispositif de chauffage fonctionnant aux énergies fossiles.

• Le C du VII du présent article prévoit que les dispositions définies à son I, portant sur l'évolution du dispositif du PTZ, s'appliquent aux offres de prêt émises à compter du 1^{er} janvier 2024.

CONDITIONS D'OBTENTION D'UN PTZ TELLES QUE PRÉVUES PAR LE PRÉSENT ARTICLE

TYPE DE LOGEMENT	ZONAGE GÉOGRAPHIQUE	CONDITIONS RELATIVES À LA RÉNOVATION DU LOGEMENT	CONDITIONS DE RESSOURCES ⁽¹⁾
Logement neuf ⁽²⁾ ou à construire : restriction aux logements situés dans un bâtiment d'habitation collective	Zones tendues marquées par un déséquilibre important entre offre et demande de logement (zones A bis A, B1)	Aucune, seules les conditions générales relatives à l'acquisition d'une résidence principale s'appliquent ⁽³⁾	Les conditions de ressources varient en fonction de la zone et du nombre de personnes logées
Logement ancien	Zones B2 ou C	Travaux d'amélioration ou d'économies d'énergie représentant au moins 25 % du coût total de l'opération, avec exclusion des dispositifs de chauffage fonctionnant à l'énergie fossile	Les conditions de ressources varient en fonction de la zone et du nombre de personnes logées
Logement social	Ensemble du territoire (zones A bis, A, B1, B2 et C)	Aucune, seules les conditions générales relatives à l'acquisition d'une résidence principale s'appliquent	Identiques aux conditions prévues pour l'acquisition d'un logement neuf

(1) Une présentation plus détaillée des conditions de ressources peut être consultée en ligne : <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F10871>. Le montant des revenus considérés correspond au plus élevé de ces deux montants : total du revenu fiscal de référence et de celui des autres personnes qui vont habiter le logement ou coût total de l'opération divisé par neuf.

(2) Soit un logement achevé depuis moins de cinq ans, en vue de sa première occupation

(3) Pour un logement ancien comme pour un logement neuf, l'octroi d'un PTZ est conditionné au financement d'un logement qui doit devenir la résidence principale de l'acquéreur, soit au plus tard un an après son achat ou la fin des travaux, soit à partir du départ à la retraite, qui doit intervenir au plus tard six ans après l'achat ou la fin des travaux. Dans l'intervalle, le logement peut être mis en location, sous conditions.

B. LA PROROGATION ET L'AJUSTEMENT DES PARAMÈTRES DE L'ÉCO-PTZ

Afin de contribuer à la réduction du nombre de passoires thermiques et compte tenu du renchérissement des coûts de construction ainsi que de la hausse des taux d'intérêt, le **IV** du présent article proroge l'éco-PTZ jusqu'au 31 décembre 2027.

Cette prorogation s'accompagne de plusieurs ajustements opérés par le **3° du II** du présent article ayant pour objectif de faciliter le recours à l'éco-PTZ et d'inciter les propriétaires à réaliser des travaux de rénovation globale.

- En premier lieu, la possibilité pour les sociétés de tiers-financement de distribuer l'éco-PTZ est généralisée.

- En second lieu, le plafond des éco-PTZ individuels couplés avec MaPrimeRénov' et MaPrimeRénov' Sérénité est rehaussé à 50 000 euros. Les avances remboursables émises en complément de MaPrimeRénov' Sérénité ne peuvent de surcroît être allouées que pour financer le reste à charge du bénéficiaire pour les travaux qu'il finance au moyen de cette aide (à l'instar du mécanisme d'ores et déjà prévu pour le dispositif de cumul entre l'éco-PTZ et MaPrimeRénov').

Par coordination, le montant total des avances accordées à un propriétaire est également porté à 50 000 euros si celui-ci sollicite une seconde avance dans un délai de 5 ans après le début des premiers travaux et que l'une d'entre elles relevait d'un éco-PTZ couplé.

- En troisième lieu, le présent article ouvre la possibilité de cumuler l'éco-PTZ « Copropriétés » avec MaPrimeRénov' « Copropriétés »⁽¹⁾. Dans le cadre de ce couplage :

- le plafond de l'avance remboursable est porté à 50 000 euros par logement ;

- le montant total des avances est rehaussé à 50 000 euros par logement lorsque le syndicat de copropriétaires sollicite une nouvelle avance dans un délai de 5 ans ;

- le bénéfice de l'éco-PTZ est ouvert aux logements achevés depuis moins de deux ans.

- De plus, le montant cumulé de la première avance et de l'avance « complémentaire » est porté à 50 000 euros lorsqu'un propriétaire individuel réalise de nouveaux travaux dans un logement ayant précédemment fait l'objet de travaux au titre de l'éco-PTZ « Copropriétés » couplé.

(1) Les travaux réalisés dans le cadre de l'éco-PTZ couplé ne peuvent toutefois pas être cumulés avec d'autres travaux.

- La durée maximale de remboursement du prêt est par ailleurs portée à 240 mois (20 ans) pour les syndicats de copropriétaires bénéficiant de l'éco-PTZ couplé avec MaPrimeRénov' « Copropriétés » ou réalisant des travaux de rénovation permettant d'atteindre une performance énergétique globale minimale.

- Enfin, le **C du VII** prévoit que les dispositions prévues par le présent article s'agissant de l'éco-PTZ sont applicables pour les logements dont la construction est achevée à compter du 1^{er} janvier 2023.

C. LA SUPPRESSION DU ZONAGE DU CRÉDIT D'IMPÔT POUR LA RÉHABILITATION DES LOGEMENTS SOCIAUX EN OUTRE-MER

Le **4° du II** du présent article modifie le 4 du I de l'article 244 *quater* X du CGI et supprime la condition de zonage jusqu'alors applicable pour bénéficier du crédit d'impôt portant sur les opérations de réhabilitation et de rénovation de logements sociaux en outre-mer. Cette suppression se justifie par le vieillissement important du parc social en outre-mer, ainsi que par la nécessité d'accélérer la rénovation énergétique de ces logements et leur adaptation pour faire face aux risques climatiques.

Le **A du VII** du présent article prévoit que cette extension est applicable aux travaux de rénovation ou de réhabilitation pour lesquels une déclaration préalable de travaux ou une demande de permis de construire est déposée à compter du 1^{er} janvier 2024.

DEUXIÈME PARTIE : PROROGATION ET MODIFICATION DU CRÉDIT D'IMPÔT AIDE À LA PERSONNE DANS LA PERSPECTIVE DE LA MISE EN PLACE DE « MAPRIMEADAPT' »

I. L'ÉTAT DU DROIT

1. Le crédit d'impôt pour les dépenses d'équipements pour personnes âgées ou handicapées

L'article 91 de la loi de finances pour 2005 ⁽¹⁾ a créé un **crédit d'impôt pour dépenses d'équipement de l'habitation principale en faveur de l'aide aux personnes, codifié à l'article 200 *quater* A du code général des impôts (CGI)**.

Aux termes du *a* du 1 de l'article 200 *quater* A, le crédit d'impôt est attribué au titre **des dépenses d'installation ou d'équipements** :

– spécialement conçus pour **l'accessibilité des logements** aux personnes âgées ou handicapées ;

– permettant **l'adaptation des logements à la perte d'autonomie ou au handicap**.

Dans ce dernier cas, l'avantage fiscal est réservé aux foyers au sein desquels l'un des membres souffre d'une perte d'autonomie ou présente un handicap dans trois situations prévus au 1° à 3° du *c* du 1 :

– la personne est titulaire d'une pension d'invalidité prévue par le code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre (*c* du 1 de l'article 195 du CGI) ou pour accident du travail d'au moins 40 % (*d* du 1 de l'article 195 du CGI) ;

– la personne est titulaire de la carte « mobilité inclusion » portant la mention « invalidité », « priorité » ou « stationnement pour personnes handicapées » ou de l'une des cartes d'invalidité équivalente délivrées jusqu'au 1^{er} juillet 2017 ;

– la personne souffre d'une perte d'autonomie qui entraîne le classement au sein de l'un des quatre premiers groupes iso-ressources – dits GIR ⁽²⁾ – mentionnés à l'article L. 232-2 du code de l'action sociale et des familles.

Les travaux d'installation ou d'équipements doivent être effectués entre **le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2023** dans la résidence principale du contribuable qu'il soit propriétaire, locataire ou qu'il l'occupe à titre gratuit.

(1) Loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005.

(2) Le GIR (groupe iso-ressources) correspond au niveau de perte d'autonomie d'une personne âgée. Il est calculé à partir de l'évaluation effectuée à l'aide de la grille AGGIR. Il existe six GIR : le GIR 1 est le niveau de perte d'autonomie le plus fort et le GIR 6 le plus faible.

Le crédit d'impôt s'élève à **25 % pour les dépenses d'installation ou de d'équipements précitées**, dans la limite d'un **plafond global sur cinq années consécutives** de 5 000 euros pour une personne célibataire, veuve ou divorcée, et de 10 000 euros pour un couple marié ou pacsé soumis à imposition commune. Ce plafond est majoré de 400 euros par enfant ou personne invalide à charge (au sens des articles 196 à 196 B du CGI).

Ce **crédit d'impôt a déjà été prorogé à six reprises**, par les articles 80 de la loi de finances pour 2010, 99 de la loi de finances pour 2011, 82 de la loi de finances pour 2012, 73 de la loi de finances pour 2015, 81 de la loi de finances pour 2018 et 117 de la loi de finances pour 2021 ⁽¹⁾.

2. Ma Prime Adapt'

Dans un contexte marqué par le vieillissement de la population et l'aspiration des seniors à vieillir à domicile, le Gouvernement entend accompagner l'aménagement du logement pour l'adapter à la perte d'autonomie liée à l'âge ou au handicap par le **déploiement d'une nouvelle aide unique « MaPrimeAdapt' » à compter du 1^{er} janvier 2024**.

Les contours de cette aide ont été annoncés à l'occasion du Conseil national de la refondation – Logement du 5 juin 2023 ⁽²⁾ et des informations s'y rapportant sont accessibles au public depuis le 1^{er} septembre dernier sur le site [France-renov.gouv.fr](https://france-renov.gouv.fr).

Cette aide unique sera **ouverte aux propriétaires occupants et aux locataires du parc privé, aux revenus modestes et très modestes**, dès lors qu'ils ont **plus de 70 ans** ou plus de 60 ans avec une perte d'autonomie précoce. Le dispositif bénéficiera également aux **personnes handicapées**, sous les mêmes conditions de revenus c'est-à-dire qui appartiennent aux quatre premiers déciles.

Distribuée par l'Agence nationale de l'habitat (Anah) au titre de sa mission de promouvoir l'adaptation du parc existant de logements à la perte d'autonomie (article L. 321-1 du code de la construction et de l'habitation), « MaPrimeAdapt' » a vocation à se substituer au crédit d'impôt prévu à l'article 200 *quater* A du CGI et à deux autres aides budgétaires : « Habitat et Cadre de vie » (gérée par la Caisse nationale d'assurance vieillesse) et « Habiter facile » (gérée par l'Anah). Elle sera plus incitative que les dispositifs en vigueur avec un taux de financement entre 50 % et 70 %

(1) Loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010.

Loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011.

Loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012.

Loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015.

Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

Loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021

(2) Conseil national de la refondation – Logement, Dossier de presse du 5 juin 2023 ([lien](#)).

Le Gouvernement s'est fixé un objectif de 680 000 logements adaptés sur 10 ans. En 2024, le budget de l'ANAH devrait permettre d'adapter 45 000 logements. Pour cela l'État versera une dotation de 67 millions d'euros à l'opérateur prévus par l'action 4 du programme 135 *Urbanisme, territoires et amélioration de l'habitat* de la mission *Cohésion des territoires – Logement et ville*.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

1. La prorogation et le recentrage du crédit d'impôt pour les dépenses d'équipements

Compte tenu du ciblage de MaPrimeAdapt' sur les personnes aux revenus les plus modestes, est proposée par le Gouvernement une prorogation temporaire du crédit d'impôt recentré *a)* sur les dépenses en faveur des personnes en situation de dépendance ou de handicap définie selon des critères les faisant concorder avec ceux ouvrant droit à la prime et *b)* sur les foyers dont les revenus sont intermédiaires. Le Gouvernement indique dans l'étude préalable qu'il étudiera ultérieurement l'élargissement de l'aide budgétaire aux ménages intermédiaires.

• Le 1° du II de présent article prévoit donc la **prorogation de deux ans du crédit d'impôt équipement avec un recentrage de son champ d'application aux ménages dont les revenus sont intermédiaires et aux dépenses d'adaptation.**

Le ii du *a* et le *c* du 1° du II prorogent le crédit d'impôt de deux ans. Il en résulte que le crédit d'impôt s'appliquera aux dépenses exposées jusqu'au 31 décembre 2025.

Le *i* du *a* du 1° du II restreint le champ des dépenses éligibles au crédit d'impôt prévues au *a* du 1 de l'article 200 *quater* A. Ainsi, les dépenses relatives à l'« accessibilité des logements aux personnes âgées ou handicapées » sont écartées pour concentrer le crédit d'impôt sur les dépenses relatives à l'« adaptation des logements à la perte d'autonomie ou au handicap ». Le *b* du 1° du II procède à une coordination en conséquence de cette modification.

Le *iii* du *a* du 1° du II modifie les caractéristiques des bénéficiaires du crédit d'impôt. Ainsi, seront éligibles les foyers au sein desquels l'un des membres au moins :

– est âgé d'au moins 60 ans et souffre d'une perte d'autonomie dont l'état de dépendance entraîne le classement au sein de l'un des quatre premiers groupes GIR mentionnés à l'article L. 232-2 du code de l'action sociale et des familles. Aucun, critère d'âge n'était fixé jusqu'à présent ;

– présente un taux d'incapacité supérieur ou égal à 50 % déterminé par une décision de la commission des droits et de l'autonomie des personnes handicapées (CADAH). Ce critère remplace les deux critères actuels figurant au 2° et 3°

du c du 1 de l'article 200 *quater* A et relatifs à l'invalidité (soit respectivement le bénéfice d'une pension d'invalidité ou la détention d'une carte d'invalidité).

Le crédit d'impôt bénéficiera aux foyers dont le revenu fiscal de référence, apprécié dans les conditions prévues aux IV des articles 1391 B *ter* et 1417 du CGI, est compris entre un seuil et un plafond fixés au **iv du a 1° du II. Seront éligibles les ménages dont les revenus sont situés entre le 5^{ème} et le 8^{ème} décile**. Pour un célibataire résidant hors d'Île-de-France, cela correspond à un revenu annuel compris entre 20 805 euros et 31 094 euros. Les montants permettant d'apprécier la condition de ressources seront révisés au 1^{er} janvier 2025 en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation hors tabac.

Il en résulte qu'en dessous du seuil inférieur de revenus du crédit d'impôt, le contribuable sera éligible à « MaPrimeAdapt' », et qu'au-dessus de ce seuil, il sera éligible au crédit d'impôt à condition de ne pas appartenir aux catégories de ménages les plus aisées relevant des déciles 9 et 10.

● Le **d du 1° du II** du présent article modifie le 10 de l'article 200 *quater* A pour préciser que le crédit d'impôt est exclusif du bénéfice de MaPrimeAdapt'. Pour mettre en œuvre cette disposition, le **IV** du présent article créé un nouvel article L. 98e dans le livre des procédures fiscales pour permettre à l'Anah de communiquer chaque année à l'administration fiscale la liste des personnes ayant bénéficié de MaPrimeAdapt'.

● Enfin, le **VII du présent article prévoit que MaPrimeAdapt' ne pourra pas être moins favorable que le crédit d'impôt prévu à l'article 200 *quater* A.**

2. L'impact budgétaire

En 2023, les volets accessibilité et adaptation du crédit d'impôt prévu à l'article 200 *quater* A du CGI sont estimés à 85 millions d'euros et devraient bénéficier à 61 100 ménages.

D'après l'étude préalable du présent article, **le recentrage de ce crédit d'impôt prévu par le présent article représente une économie de l'ordre de 60 millions d'euros**. Cette économie est plus que compensée par les dépenses supplémentaires prévues pour MaPrimeAdapt' qui sera financée à hauteur de 67 millions d'euros en 2024 (voir *supra*).

*

* *

TROISIÈME PARTIE : LA CLARIFICATION ET L'EXTENSION DES DISPOSITIFS FISCAUX EN FAVEUR DU LOGEMENT LOCATIF INTERMÉDIAIRE INSTITUTIONNEL

I. L'ÉTAT DU DROIT

A. LA TVA IMMOBILIÈRE

1. Les caractéristiques de la TVA immobilière

a. Champ de la TVA immobilière

La TVA n'est applicable que dans certains cas aux transactions immobilières. La règle est que sont soumises à la TVA les ventes réalisées par une personne assujettie à la TVA dans le cadre de son activité économique portant sur un bien immobilier neuf ou un terrain à bâtir.

En effet, les ventes d'immeubles entre particuliers sont situées hors du champ d'application de la TVA, et les ventes d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans effectuées par un professionnel assujetti à la TVA sont en principe exonérées de TVA.

En revanche, les ventes par un professionnel d'immeubles neufs sont soumises de plein droit à la TVA s'appliquant sur le prix total.

Sont considérés comme des immeubles neufs pour l'application de la TVA :

- les immeubles achevés depuis moins de cinq ans ;
- les surélévations d'immeubles existants ;
- les immeubles rénovés lorsque les travaux rendent à l'état neuf certaines parties de la construction limitativement énumérées par la loi (notamment la majorité des fondations, ou éléments déterminant la résistance et la rigidité de l'ouvrage ou la consistance des façades hors ravalement, *etc.*).

b. Taux de la TVA immobilière

Les ventes par un professionnel d'immeubles neufs sont soumises à la TVA au taux de 20 %.

Par dérogation, le I de l'article 279-0 bis A du CGI prévoit que certaines livraisons de logements répondant à certaines conditions relèvent du taux réduit de 10 %. Ces logements doivent répondre aux conditions cumulatives suivantes :

1° ils sont destinés par le preneur à la location à usage de résidence principale pour des personnes physiques dont les ressources, appréciées à la date de

conclusion du bail, n'excèdent pas les plafonds mentionnés au premier alinéa du III de l'article 199 *novovicies* et dont le loyer mensuel n'excède pas les plafonds mentionnés au même III ⁽¹⁾ ;

2° le destinataire de la livraison ou, en cas de démembrement de la propriété, l'usufruitier, est l'une des personnes suivantes :

• un organisme d'habitations à loyer modéré mentionné à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation ⁽²⁾, une société d'économie mixte de

(1) Ces plafonds sont fixés par l'article 2 terdecies D de l'annexe III du CGI. Ce sont ceux applicables dans le cadre de la réduction d'impôt dite « Pinel » :

- les plafonds de loyer mensuel, par m², charges non comprises, sont fixés, pour les baux conclus en 2022, à 17,62 euros en zone A bis, 13,09 euros dans le reste de la zone A, 10,55 euros en zone B1 et 9,17 euros en zone B2 et en zone C. Ces plafonds sont révisés au 1^{er} janvier de chaque année selon les modalités prévues au premier alinéa du a de l'article 2 duodecies. À ces plafonds de loyer, il est fait application d'un coefficient multiplicateur calculé selon la formule suivante : $0,7 + 19/S$, dans laquelle S est la surface du logement. Le coefficient ainsi obtenu est arrondi à la deuxième décimale la plus proche et ne peut excéder 1,2 ;
- pour les baux conclus en 2022, les plafonds annuels de ressources des locataires sont les suivants :

Composition du foyer locataire	Lieu de situation du logement				
	Zone A bis (en euro)	Reste de la zone A (en euro)	Zone B1 (en euro)	Zone B2 (en euro)	Zone C (en euro)
Personne seule	39 363	39 363	32 084	28 876	28 876
Couple	58 831	58 831	42 846	38 560	38 560
Personne seule ou couple ayant une personne à charge	77 120	70 718	51 524	46 372	46 372
Personne seule ou couple ayant deux personnes à charge	92 076	84 708	62 202	55 982	55 982
Personne seule ou couple ayant trois personnes à charge	109 552	100 279	73 173	65 856	65 856
Personne seule ou couple ayant quatre personnes à charge	123 275	112 844	82 465	74 219	74 219
Majoration par personne à charge supplémentaire à partir de la cinquième	+ 13 734	+ 12 573	+ 9 200	+ 8 277	+ 8 277

Ces plafonds sont révisés au 1^{er} janvier de chaque année. Les ressources du locataire s'entendent du revenu fiscal de référence figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de location.

(2) Il s'agit de l'ensemble des organismes HLM, dont la liste est fixée par l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation (CCH), soit :

- les offices publics de l'habitat ;
- les sociétés anonymes d'habitations à loyer modéré ;
- les sociétés anonymes coopératives de production et les sociétés anonymes coopératives d'intérêt collectif d'habitations à loyer modéré ;
- les fondations d'habitations à loyer modéré ;
- les sociétés de coordination mentionnés à l'article L. 423-1-2 du CCH ;
- les sociétés de vente d'habitations à loyer modéré mentionnés à l'article L. 422-4 du CCH.

construction et de gestion de logements sociaux ou une société anonyme de coordination entre les organismes d'habitations à loyer modéré ;

- un organisme soumis au contrôle de la société Action Logement Immobilier ;

- une personne morale dont le capital est détenu, directement ou indirectement, en totalité par des personnes passibles de l'impôt sur les sociétés ;

- un établissement public administratif ;

- une caisse de retraite et de prévoyance ;

3° ils sont situés, à la date du dépôt de la demande de permis de construire, sur le territoire de communes situées en zone tendue ⁽¹⁾ ;

4° leurs terrains sont situés, à la date du dépôt de la demande de permis de construire, sur le territoire d'une commune comptant déjà plus de 25 % de logements locatifs sociaux, ou dans un quartier prioritaire de la politique de la ville, ou les logements sont intégrés au sein d'ensembles immobiliers dans lesquels la proportion du nombre de logements locatifs sociaux excède 25 % ;

5° ils résultent d'une construction nouvelle ou d'une transformation de locaux affectés à un usage autre que l'habitation par des travaux mentionnés au 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI. Aux termes de cet article, sont considérés comme immeubles neufs, les immeubles qui ne sont pas achevés depuis plus de cinq années, qu'ils résultent d'une construction nouvelle ou de travaux portant sur des immeubles existants qui ont consisté en une surélévation ou qui ont rendu à l'état neuf, soit la majorité des fondations, soit la majorité des éléments hors fondations déterminant la résistance et la rigidité de l'ouvrage, soit la majorité de la consistance des façades hors ravalement, soit l'ensemble des éléments de second œuvre tels qu'énumérés par décret en Conseil d'État, dans une proportion fixée par ce décret qui ne peut être inférieure à la moitié pour chacun d'entre eux.

Dans la mesure où les constructions de logements sociaux bénéficient, en règle générale, en application des articles 278 *sexies* et 278 *sexies-0 A*, du taux réduit de 5,5 %, ce taux de 10 % s'applique au logement intermédiaire.

(1) Il s'agit des communes classées par l'arrêté mentionné au IV de l'article 199 novovicies du présent code, qui sont situées dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre important entre l'offre et la demande de logements entraînant des difficultés d'accès au logement sur le parc locatif existant.

Les taux réduits de TVA applicable aux livraisons de logements

Certaines livraisons de logements, en particulier sociaux, bénéficient de taux réduits de TVA. Ces taux réduits sont fixés par les articles 278 *sexies* et 278 *sexies-0 A* du CGI.

Il est précisé que le logement locatif social s'entend d'un logement auquel s'applique l'aide personnalisée au logement prévue pour les logements à usage locatif construits, acquis ou améliorés au moyen d'aides de l'État ou de prêts réglementés.

Dans le secteur du logement locatif social, bénéficient d'un taux de TVA de :

- 5,5 % les livraisons de logements locatifs sociaux financés par un prêt locatif aidé d'intégration (PLAI) ⁽¹⁾ ;
- 5,5 % les livraisons de logements locatifs sociaux financés par un prêt locatif à usage social (PLUS) ⁽²⁾ lorsqu'ils sont situés, soit dans un quartier prioritaire de la politique de la ville, y compris partiellement, lorsque ces logements font l'objet d'une convention de renouvellement urbain, soit en dehors de ces quartiers, à condition, soit qu'ils fassent l'objet d'une convention de renouvellement urbain, soit qu'ils soient intégrés dans un ensemble immobilier pour lequel la proportion de logements relevant d'une telle convention, parmi l'ensemble des logements locatifs sociaux financés par un prêt locatif aidé d'intégration ou à usage social, est au moins égale à 50 % ;
- 10 % les livraisons des autres logements locatifs sociaux.

En outre, les livraisons de locaux dans le cadre de l'acquisition-amélioration financées par un PLAI ou un PLUS bénéficient d'une TVA à 5,5 %. C'est également le cas des livraisons de locaux dans le cadre de l'acquisition-amélioration financées par un prêt locatif social (PLS) ⁽³⁾ lorsque les travaux consistent en une transformation en logements locatifs sociaux de locaux à usage autre que d'habitation.

Pour accéder à un logement à loyer modéré, le candidat locataire doit justifier de ressources égales ou inférieures à des plafonds réglementaires, qui varient selon le type de prêt octroyé pour la construction du logement social, la composition du ménage et la localisation du bien. Ainsi, au 1^{er} janvier 2023, un ménage de deux personnes, pour louer un logement situé hors Île-de-France, devait avoir des ressources inférieures à 17 531 euros pour un logement financé par un PLAI, 29 217 euros pour un logement financé par un PLUS, et 37 982 euros pour un logement financé par un PLS.

Enfin, bénéficient du taux réduit de 10 % les livraisons de logements à usage locatif autres que sociaux destinés à être occupés par des ménages dont le total des ressources n'excède pas celui prévu au 1^o du I de l'article 279-0 *bis A* du CGI lorsque le destinataire est :

- pour les logements situés dans un quartier faisant l'objet d'une convention de rénovation urbaine ou d'une convention de renouvellement urbain, ou entièrement situés à moins de 300 mètres de la limite de ces quartiers, l'association foncière logement ou des sociétés civiles immobilières dont cette association détient la majorité des parts ;
- pour les logements situés sur des terrains octroyés au titre des contreparties prévues dans le cadre de la participation des employeurs à l'effort de construction, un organisme réalisant, en substitution de l'association foncière logement, des opérations immobilières qui relèvent d'une convention de rénovation urbaine.

(1) Le prêt locatif aidé d'intégration (PLAI) s'entend du prêt réglementé octroyé pour financer un logement locatif social adapté aux besoins des ménages qui rencontrent des difficultés d'insertion particulières dont la construction, l'acquisition ou l'amélioration est éligible aux aides de l'État conditionnant l'application de l'aide personnalisée au logement.

(2) Le prêt locatif à usage social (PLUS) s'entend du prêt réglementé, autre que le prêt locatif aidé d'intégration, octroyé pour financer un logement locatif social dont la construction, l'acquisition ou l'amélioration est éligible aux aides de l'État conditionnant l'application de l'aide personnalisée au logement.

(3) Le prêt locatif social (PLS) s'entend du prêt réglementé octroyé pour financer un logement locatif social dont la construction, l'acquisition ou l'amélioration n'est pas éligible aux aides de l'État conditionnant l'application de l'aide personnalisée au logement

2. Des zones et projets prioritaires dans les domaines du logement et de l'urbanisme

a. Les contrats de projet partenarial d'aménagement

Les contrats de projets partenariaux d'aménagement (PPA) sont conclus entre l'État et des collectivités territoriales afin de favoriser la réalisation d'opérations d'aménagement. Ils sont prévus par les articles L. 312-1 à L. 312-2-1 du code de l'urbanisme.

Ils peuvent être conclus entre l'État et un ou plusieurs établissements publics ou collectivités territoriales parmi les suivants : un établissement public de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre ; un établissement public territorial (EPT) ; la Ville de Paris ; la métropole de Lyon ; et une ou plusieurs communes membres de l'établissement public ou de la collectivité territoriale signataire du contrat de PPA.

Sur proposition d'un ou de plusieurs signataires, le contrat peut également être signé par toute société publique locale, par toute société d'économie mixte ainsi que par toute autre personne publique ou tout acteur privé implantés dans son périmètre territorial et susceptibles de prendre part à la réalisation des opérations prévues par ce même contrat.

Un PPA peut être qualifié de grande opération d'urbanisme (GOU).

b. Les grandes opérations d'urbanisme

La grande opération d'urbanisme (GOU) est un outil opérationnel, mis en œuvre au niveau intercommunal, visant à coordonner les moyens d'action nécessaires à la réalisation de projets urbains d'une certaine ampleur ou complexité. Elle vise à faciliter l'exécution de ces opérations d'aménagement d'envergure *via* l'adaptation du régime d'urbanisme applicable.

Plus précisément, la GOU est une opération d'aménagement prévue par un contrat de PPA dont la réalisation requiert, en raison de ses dimensions ou de ses caractéristiques, un engagement conjoint spécifique de l'État et d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public cocontractant au PPA. Les GOU sont prévues par les articles L. 312-3 à L. 312-7 du code de l'urbanisme.

La qualification de GOU est décidée par délibération de l'organe délibérant de la collectivité territoriale ou de l'établissement public cocontractant, après avis conforme des communes dont le territoire est inclus en tout ou partie dans le périmètre de l'opération et avec l'accord du représentant de l'État dans le ou les départements concernés.

L'acte décidant de la qualification de GOU fixe la durée et le périmètre de l'opération ainsi qu'une densité minimale de constructions, le cas échéant déclinée par secteur.

À l'intérieur du périmètre d'une GOU :

– l'autorité compétente pour délivrer le permis de construire, d'aménager ou de démolir et pour se prononcer sur un projet faisant l'objet d'une déclaration préalable est le maire de Paris, le président de la métropole de Lyon ou le président de l'EPCI ou de l'EPT à l'initiative de la GOU ;

– le droit de préemption urbain est exercé par la collectivité territoriale ou l'établissement public à l'initiative de la GOU ;

– il peut être fait usage du permis d'innover, qui permet, à certaines conditions, aux maîtres d'ouvrage de constructions ou d'aménagements, de déroger aux règles opposables à un projet s'ils démontrent que sont atteints des résultats satisfaisant aux objectifs poursuivis par les règles auxquelles il est dérogé ⁽¹⁾ ;

– la création et la réalisation des opérations d'aménagement est réputée d'intérêt communautaire, ou d'intérêt métropolitain ;

– l'EPCI ou la collectivité territoriale à l'initiative de la GOU est compétent pendant toute la durée de l'opération pour la réalisation, la construction, l'adaptation ou la gestion d'équipements publics relevant de la compétence de la commune d'implantation, nécessaires à l'opération, et identifiés et localisés dans l'acte de qualification. Cet établissement ou cette collectivité assure alors la maîtrise d'ouvrage de ces équipements ;

– la collectivité territoriale ou l'établissement public à l'initiative de la GOU est seul compétent pour conclure, par décision de son organe délibérant, une ou plusieurs conventions de projet urbain partenarial.

(1) Le permis d'innover est défini par le II de l'article 88 de la loi n° 2016-925 du 7 juillet 2016 relative à la liberté de la création, à l'architecture et au patrimoine.

c. Les zones d'activité économique

Les zones d'activité économique (ZAE) sont prévues par les articles L. 318-8-1 et L. 318-8-2 du code de l'urbanisme. Elles ont été créées par la loi n° 2021-1104 du 22 août 2021 portant lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets.

Sont considérées comme des ZAE les zones d'activité industrielle, commerciale, tertiaire, artisanale, touristique, portuaire ou aéroportuaire créées, aménagées et gérées par une communauté de communes, une communauté urbaine, une communauté d'agglomération, une métropole, la métropole du Grand Paris ou la métropole de Lyon.

L'autorité compétente en matière de création, d'aménagement et de gestion des ZAE est chargée d'établir un inventaire des zones situées sur le territoire sur lequel elle exerce cette compétence. Cet inventaire comporte, pour chaque zone d'activité économique, les éléments suivants :

- un état parcellaire des unités foncières composant la ZAE, comportant la surface de chaque unité foncière et l'identification du propriétaire ;

- l'identification des occupants de la ZAE ;

- le taux de vacance de la ZAE, calculé en rapportant le nombre total d'unités foncières de la zone au nombre d'unités foncières qui ne sont plus affectées à une activité assujettie à la cotisation foncière des entreprises depuis au moins deux ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et qui sont restées inoccupées au cours de la même période.

Après consultation des propriétaires et occupants des ZAE pendant une période de trente jours, l'inventaire est arrêté par l'autorité compétente. Il est ensuite transmis à l'autorité compétente en matière de schéma de cohérence territoriale (Scot) et à l'autorité compétente en matière de document d'urbanisme ou de document en tenant lieu. Ce document est également transmis à l'autorité compétente en matière de programme local de l'habitat. Cet inventaire est actualisé au moins tous les six ans.

d. Les opérations programmées d'amélioration de l'habitat

Les opérations programmées d'amélioration de l'habitat (OPAH), prévues par l'article L. 303-1 du code de la construction et de l'habitation, ont pour objet la réhabilitation du parc immobilier bâti.

Elles tendent à améliorer l'offre de logements, en particulier locatifs, ainsi qu'à maintenir ou à développer les services de voisinage. Elles sont mises en œuvre dans le respect des équilibres sociaux, de la sauvegarde du droit des occupants et des objectifs du plan départemental d'action pour le logement et l'hébergement des personnes défavorisées ainsi que, s'il existe, du programme local de l'habitat.

Ces opérations donnent lieu à une convention entre la commune ou l'EPCI compétent en matière d'habitat ou le syndicat mixte qui aurait reçu mandat de ces derniers, l'Agence nationale de l'habitat et l'État.

Cette convention précise :

– le périmètre de l'opération ;

– le montant total des aides susceptibles d'être accordées par l'Agence nationale de l'habitat, l'État et, le cas échéant, la commune ou l'EPCI ou d'autres personnes publiques ou privées, pour l'amélioration de l'habitat, la construction de logements sociaux, l'acquisition de logements en vue de leur amélioration pour un usage locatif social, les baux à réhabilitation et les actions d'accompagnement prévues ;

– les actions d'accompagnement et d'amélioration du cadre de vie prévues par l'État, la commune ou l'EPCI ;

– les actions destinées à assurer le respect de la diversité de la population dans les quartiers, à maintenir le caractère social de l'occupation des logements et à favoriser le maintien sur place des occupants ;

– les actions destinées à assurer le maintien ou l'implantation de services ou d'équipements commerciaux ou artisanaux de proximité.

e. Les opérations de requalification de copropriétés dégradées

Les opérations de requalification des copropriétés dégradées (ORCOD) sont prévues par l'article L. 741-1 du code de la construction et de l'habitation.

Elles peuvent être mises en place par l'État, les collectivités territoriales ou leurs groupements pour lutter contre l'indignité et la dégradation des immeubles en copropriété.

Ces opérations sont menées sur un périmètre défini par l'État, ainsi que par les collectivités territoriales ou leurs groupements dans le cadre d'un projet urbain et social pour le territoire concerné ou d'une politique locale de l'habitat.

Chaque opération fait l'objet d'une convention entre personnes publiques, dont, le cas échéant, l'opérateur chargé de la mise en œuvre est signataire, qui prévoit tout ou partie des actions suivantes :

– un dispositif d'intervention immobilière et foncière, incluant des actions d'acquisition, de travaux et de portage de lots de copropriété ;

– un plan de relogement et d'accompagnement social des occupants ;

– la mobilisation des dispositifs coercitifs de lutte contre l'habitat indigne ;

– la mise en œuvre des actions prévues à l'article L. 303-1, dans le cadre des OPAH ;

– le cas échéant, la mise en œuvre d'un plan de sauvegarde de la copropriété ⁽¹⁾ ainsi que de la procédure d'administration provisoire renforcée applicable aux copropriétés dont l'équilibre financier est gravement compromis ou dont le syndicat est dans l'impossibilité de maintenir l'immeuble dans un bon état général ⁽²⁾ ;

– la mise en œuvre d'actions ou d'opérations d'aménagement, intégrant les objectifs de l'opération.

L'opération de requalification de copropriétés peut donner lieu à l'instauration du droit de préemption urbain renforcé ⁽³⁾, qui peut être délégué à l'opérateur chargé de la mise en œuvre de l'opération.

Pour assurer le relogement, à titre temporaire ou définitif, des occupants des logements dans les copropriétés situées dans le périmètre de ces opérations, le maire et le président de l'EPCI, signataires de la convention, peuvent user des prérogatives qu'ils tiennent des troisième et avant-dernier alinéas de l'article L. 521-3-3 du code de la construction et de l'habitation. Ces prérogatives leur permettent de désigner ces personnes à un organisme bailleur aux fins qu'il les loge et, en cas de refus du bailleur, de procéder à l'attribution d'un logement. Ces attributions s'imputent sur les droits à réservation dont disposent le maire et le président de l'EPCI sur le territoire de la commune ou de l'EPCI.

(1) L'article L. 615-1 du CCH prévoit des mesures de sauvegarde lorsqu'un groupe d'immeubles ou un ensemble immobilier déterminé, à usage d'habitation ou à usage mixte professionnel, commercial et d'habitation, soumis au régime de la copropriété, est confronté à de graves difficultés sociales, techniques et financières résultant notamment de complexités juridiques ou techniques et risquant à terme de compromettre leur conservation.

Dans ces situations, le représentant de l'État dans le département peut, à son initiative ou sur proposition du maire de la commune, du président de l'EPCI compétent en matière d'habitat, d'associations d'habitants, d'associations de propriétaires ou de copropriétaires ou de l'administrateur provisoire de la copropriété, confier à une commission qu'il constitue le soin d'élaborer un diagnostic de la situation et de proposer un plan de sauvegarde destiné à résoudre les difficultés du groupe d'immeubles bâtis ou de l'ensemble immobilier concerné. Le projet de plan de sauvegarde est soumis à l'approbation du représentant de l'État dans le département et à l'avis du maire et du président de l'EPCI compétent en matière d'habitat.

(2) Cette procédure est prévue à l'article 29-11 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis.

(3) Le droit de préemption urbain n'est en principe pas applicable :

– à l'aliénation d'un ou plusieurs lots constitués soit par un seul local à usage d'habitation, à usage professionnel ou à usage professionnel et d'habitation, soit par un tel local et ses locaux accessoires, soit par un ou plusieurs locaux accessoires d'un tel local, compris dans un bâtiment effectivement soumis, à la date du projet d'aliénation, au régime de la copropriété, soit à la suite du partage total ou partiel d'une société d'attribution, soit depuis dix années au moins dans les cas où la mise en copropriété ne résulte pas d'un tel partage ;

– à la cession de parts ou d'actions de sociétés coopératives de construction donnant vocation à l'attribution d'un local d'habitation, d'un local professionnel ou d'un local mixte et des locaux qui lui sont accessoires ;

– à l'aliénation d'un immeuble bâti, pendant une période de quatre ans à compter de son achèvement.

Toutefois, par délibération motivée, la commune peut décider d'appliquer ce droit de préemption à ces aliénations et cessions sur la totalité ou certaines parties du territoire soumis à ce droit. C'est ce que l'on nomme le « droit de préemption urbain renforcé ». Il est prévu par l'article L. 211-4 du code de l'urbanisme.

f. Les opérations de revitalisation de territoire

Les opérations de revitalisation de territoire (ORT) sont prévues par les articles L. 303-2 et L. 303-3 du code de la construction et de l'habitation.

Elles ont pour objet la mise en œuvre d'un projet global de territoire destiné à adapter et moderniser le parc de logements et de locaux commerciaux et artisanaux ainsi que le tissu urbain de ce territoire pour améliorer son attractivité, lutter contre la vacance des logements et des locaux commerciaux et artisanaux ainsi que contre l'habitat indigne, réhabiliter l'immobilier de loisir, valoriser le patrimoine bâti et réhabiliter les friches urbaines, dans une perspective de mixité sociale, d'innovation et de développement durable.

Elles donnent lieu à une convention entre l'État, ses établissements publics intéressés, un EPCI à fiscalité propre et tout ou partie de ses communes membres, ainsi qu'avec toute personne publique ou tout acteur privé susceptible d'apporter un soutien ou de prendre part à la réalisation des opérations prévues par la convention.

La convention définit le projet urbain, économique et social de revitalisation de territoire concerné, favorisant la mixité sociale, le développement durable, la valorisation du patrimoine et l'innovation. Elle délimite le périmètre des secteurs d'intervention, parmi lesquels figure nécessairement le centre-ville de la ville principale du territoire de l'EPCI à fiscalité propre signataire. La convention précise sa durée, le calendrier, le plan de financement des actions prévues et leur répartition dans les secteurs d'intervention délimités. Elle prévoit également les conditions dans lesquelles ces actions peuvent être déléguées à des opérateurs. Une convention d'ORT comprend tout ou partie des actions d'amélioration de l'habitat prévues à l'article L. 303-1 du CCH.

La convention d'ORT prévoit également tout ou partie des actions suivantes :

– un dispositif d'intervention immobilière et foncière contribuant à la revalorisation des îlots d'habitat vacant ou dégradé et incluant notamment des actions d'acquisition, de travaux et de portage de lots de copropriété ;

– un plan de relogement et d'accompagnement social des occupants, avec pour objectif prioritaire leur maintien au sein du même quartier requalifié ;

– l'utilisation des dispositifs coercitifs de lutte contre l'habitat indigne ;

– des actions en faveur de la transition énergétique du territoire, notamment de l'amélioration de la performance énergétique du parc immobilier et de la végétalisation urbaine et des bâtiments ;

– un projet social, comportant notamment des actions en faveur de la mixité sociale et d'adaptation de l'offre de logement, de services publics et de services de santé aux personnes en perte d'autonomie ;

- des actions ou opérations d'aménagement contribuant à l'aménagement des espaces et des équipements publics de proximité et prenant en compte les problèmes d'accessibilité, de desserte des commerces et des locaux artisanaux de centre-ville et de mobilité ainsi que l'objectif de localisation des commerces en centre-ville ;

- des dispositifs d'intervention immobilière et foncière visant la reconversion ou la réhabilitation des sites industriels et commerciaux vacants ainsi que des sites administratifs et militaires déclassés ;

- des actions destinées à moderniser ou à créer des activités ou des animations économiques, commerciales, artisanales, touristiques ou culturelles, sous la responsabilité d'un opérateur ;

- des actions ou opérations favorisant, en particulier en centre-ville, la création, l'extension, la transformation ou la reconversion de surfaces commerciales ou artisanales ;

- un engagement de la ou des autorités compétentes en matière de plan local d'urbanisme, de document d'urbanisme en tenant lieu ou de carte communale de procéder aux modifications des documents d'urbanisme, approuvés ou en cours d'approbation, nécessaires à la mise en œuvre des plans, projets ou actions prévus par la convention.

Par dérogation aux règles du code de commerce, la convention d'ORT peut également prévoir que, dans les centres-villes concernés :

- les baux relatifs à un local commercial conclus postérieurement à la signature de la convention ne peuvent porter que sur ce local dans les immeubles qui abritent à la fois un ou plusieurs locaux commerciaux ainsi que des locaux destinés à l'habitation, à l'exception des locaux destinés au fonctionnement des activités commerciales ou artisanales et du local destiné à l'habitation occupé par le commerçant ou l'artisan qui exerce son activité professionnelle en rez-de-chaussée ;

- sont interdits, postérieurement à la signature de la convention, les travaux qui conduisent, dans un même immeuble, à la condamnation de l'accès indépendant aux locaux ayant une destination distincte de l'activité commerciale ou artisanale.

L'ORT peut donner lieu à l'instauration du droit de préemption urbain renforcé prévu à l'article L. 211-4 du code de l'urbanisme et à l'instauration du droit de préemption sur les fonds artisanaux, les fonds de commerce, les baux commerciaux et les terrains faisant l'objet de projets d'aménagement commercial prévu à l'article L. 214-1 du même code.

Un bilan annuel et une évaluation tous les cinq ans des actions entreprises dans le cadre de l'ORT et de leurs incidences financières sont présentés aux conseils municipaux des communes et à l'organe délibérant de l'EPCI à fiscalité propre signataires de la convention.

B. LA CRÉANCE D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS POUR LES INVESTISSEMENTS DANS LE LOGEMENT LOCATIF INTERMÉDIAIRE

1. Le champ d'application

En application de l'article 1384-0 A du CGI, introduit par l'article 73 de la loi de finances pour 2014, les logements achevés avant le 1^{er} janvier 2023 et taxés au taux intermédiaire de TVA de 10 % en vertu des dispositions de l'article 279-0 *bis* A du CGI bénéficient également d'une exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) pour une durée de 20 ans ⁽¹⁾.

Pour les logements achevés à compter du 1^{er} janvier 2023, l'article 81 de la loi de finances pour 2022 ⁽²⁾ a substitué à ce régime d'exonération de la TFPB l'octroi d'une créance d'IS d'égal montant et applicable pour la même durée ⁽³⁾.

En application de l'article 220 *Z septies* du CGI, peuvent bénéficier de cette créance, à la condition qu'elles soient propriétaires ou titulaires de l'usufruit d'un logement répondant aux critères définis aux 1^o et 3^o à 5^o de l'article 279-0 *bis* A du CGI ⁽⁴⁾, les personnes suivantes :

- les organismes d'habitation à loyer modéré, les sociétés d'économies mixtes de construction et de gestion des logements sociaux ou les groupes d'organismes de logement social ;
- les organismes soumis au contrôle d'Action Logement Immobilier ;
- les personnes morales (y compris celles exonérées d'IS) dont le capital est détenu en totalité par des personnes passibles de l'IS ;
- les établissements publics administratifs ;
- les caisses de retraite et de prévoyance.

Le champ des personnes éligibles au régime prévu par l'article 220 *Z septies* du CGI est donc similaire à celui prévu à l'article 279-0 *bis* du CGI.

(1) Cette durée est néanmoins réduite à due concurrence du nombre d'années d'exonération totale de TFPB dont ont pu bénéficier les logements concernés.

(2) Loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022.

(3) Cette créance s'impute sur l'impôt dû au titre de l'exercice au cours duquel a eu lieu la mise en recouvrement de la TFPB et, en cas d'excédent, sur l'impôt dû au titre des trois exercices suivants. La part non imputée au terme de cette période est restituée.

(4) Comme indiqué précédemment, ces critères prévoient que les logements doivent être destinés à la location à usage de résidence principale au profit de personnes dans les revenus n'excèdent pas certains plafonds. Ils doivent également être situés dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre important entre l'offre et la demande et sur le territoire d'une commune comptant déjà plus de 25 % de logements locatifs sociaux, ou être intégrés au sein d'ensemble immobiliers répondant à une condition de mixité. Ils doivent enfin résulter d'une construction nouvelle ou d'une transformation de locaux affectés à un usage autre que l'habitation.

Le droit applicable ne permet toutefois pas aux sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) de bénéficier des dispositions de l'article 220 Z *septies* du CGI. En effet, comme l'avait relevé l'Inspection générale des finances dans un rapport publié en avril 2021 ⁽¹⁾, leur régime fiscal, prévu à l'article 239 *septies* du CGI, conduit à les exclure de l'application de l'article 279-0 *bis* A du CGI.

Les sociétés civiles de placement immobilier (SCPI)

Les sociétés civiles de placement immobilier sont des structures de placement collectif ayant pour objet social l'acquisition directe ou indirecte (y compris en l'état de futur achèvement), la construction et la gestion d'un patrimoine immobilier affecté à la location.

Leurs associés peuvent être des particuliers ou des personnes morales.

L'article 239 *septies* du CGI prévoit que les SCPI ne sont pas passibles de l'IS : leur régime fiscal est « translucide », ce qui signifie que les associés sont directement imposés sur les revenus de la SCPI comme s'ils les avaient directement perçus.

Leur situation est donc différente de celle des organismes de placement collectif immobilier (OPCI) et des organismes professionnels de placement collectif immobilier (OPPCI) qui peuvent bénéficier du régime applicable au logement locatif intermédiaire institutionnel pour leurs investissements indirects, dans la mesure où ils sont constitués sous la forme de sociétés de placement collectif à capital variable (Spicav) passibles de l'IS mais bénéficiant d'une exonération de cet impôt.

2. Le calcul du montant de la créance

Le montant de la créance imputable sur l'IS est égal au montant de TFPB dû au titre du logement. Le cas échéant, s'y ajoutent les montants :

– de la taxe pour la gestion des milieux aquatiques et la prévention des inondations (Gemapi) prévue à l'article 1530 *bis* du CGI ;

– de la taxe additionnelle spéciale annuelle au profit de la région d'Île-de-France prévue à l'article 1599 *quater* D du CGI ;

– des taxes spéciales d'équipement additionnelles à la TFPB prévues aux articles 1607 *bis*, 1607 *ter* et 1609 B à 1 609 G du CGI ;

– des impositions additionnelles perçues au profit des syndicats de communes et des syndicats mixtes en application de l'article 1609 *quater* du CGI ;

– des prélèvements opérés par l'État sur ces taxes en contrepartie des frais de dégrèvement et de non-valeurs qu'il prend à sa charge en application de l'article 1641 du CGI.

(1) *Inspection générale des finances, Conseil général de l'environnement et du développement durable, Développement de l'offre de logement locatif intermédiaire par les investisseurs institutionnels, avril 2021.*

Les modalités de calcul de la créance ne tiennent en revanche pas compte de la taxe spéciale d'équipement prélevée au profit de la Société du grand projet du Sud-Ouest (SGPSO). Cette société a été créée sous la forme d'un établissement public local par l'ordonnance n° 2022-307 du 2 mars 2022 pour gérer la création des lignes à grande vitesse Bordeaux-Toulouse et Bordeaux-Dax ⁽¹⁾.

Cela s'explique par le fait que cette taxe a été introduite à l'article 1609 H du CGI par les dispositions de l'article 77 de la loi de finances pour 2022, soit postérieurement à la création de l'article 220 Z *septies* du CGI.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. L'EXTENSION DU CHAMP DES LOGEMENTS DONNANT LIEU À L'APPLICATION D'UN TAUX DE TVA DE 10 %

Le 5° du II (alinéas 64 à 77) du présent article complète l'article 279-0 *bis* A du CGI afin d'étendre le champ des livraisons de logements donnant lieu à l'application de la TVA au taux réduit de 10 %.

Ce taux réduit est rendu applicable, pour autant que les autres conditions prévues par l'article 279-0 *bis* A du CGI soient remplies :

– aux logements situés, à la date du dépôt du permis de construire, sur l'un des territoires suivants :

- le territoire de communes de réindustrialisation où sont réalisés des projets d'intérêt national majeur au sens du I de l'article L. 300-6-2 du code de l'urbanisme (alinéa 69) ;

La notion de projet d'intérêt national majeur est introduite par l'article 9 du projet de loi relatif à l'industrie verte. Tel qu'adopté par l'Assemblée nationale, cet article insère un article L. 300-6-2 dans le code de l'urbanisme, qui dispose qu'un projet industriel qui revêt, – eu égard à son objet et à son envergure, notamment en termes d'investissement et d'emploi – une importance particulière pour la transition écologique ou la souveraineté nationale, peut être qualifié par décret de projet d'intérêt national majeur. Cette qualification permet la mise en œuvre d'une procédure de mise en compatibilité des documents d'urbanisme, déclenchée par l'État avec l'accord du maire de la commune ou, lorsqu'un plan local d'urbanisme intercommunal est applicable, du président de l'EPCI concerné.

- le périmètre d'une grande opération d'urbanisme au sens de l'article L. 312-3 du code de l'urbanisme, comportant la transformation d'une zone d'activité économique au sens de l'article L. 318-8-1 du même code, d'une opération programmée d'amélioration de l'habitat prévue à l'article L. 303-1 du

(1) Sont assujetties à cette taxe les personnes assujetties à la TFPB, à la taxe d'habitation sur les résidences secondaires (THRS) et à la cotisation foncière des entreprises (CFE) dans les communes situées à moins de 60 minutes en voiture d'une gare desservie par la future ligne à grande vitesse.

code de la construction et de l'habitation ou d'une opération de requalification de copropriétés dégradées prévue à l'article L. 741-1 du même code (**alinéa 70**) ;

- le territoire des communes qui ont conclu un contrat de projet partenarial d'aménagement mentionné à l'article L. 312-1 du code de l'urbanisme ou une convention d'opération de revitalisation de territoire prévue à l'article L. 303-2 du code de la construction et de l'habitation (**alinéa 71**).

- aux logements résultant d'une opération d'acquisition-amélioration au sens du 6° du I de l'article 278 *sexies* ⁽¹⁾ dans des bâtiments ou parties de bâtiment à usage résidentiel qui conduit à une amélioration de la performance énergétique dans des conditions déterminées par arrêté conjoint du ministre chargé du budget, du ministre chargé de l'énergie et du ministre chargé du logement (**alinéas 72 à 75**) ;

- et aux travaux d'amélioration relevant de l'acquisition-amélioration réalisés par l'acquéreur sur ces immeubles (**alinéas 76 et 77**).

B. L'EXTENSION DE LA CRÉANCE D'IS OCTROYÉE DANS LE CADRE D'UN INVESTISSEMENT DANS LE LOGEMENT LOCATIF INTERMÉDIAIRE

En premier lieu, les modifications opérées par le présent article aux 3° et 5° du I de l'article 279-0 *bis* A du CGI et mentionnées précédemment ont comme répercussion d'étendre le champ des logements éligibles à la créance d'IS prévue à l'article 220 Z *septies* du CGI.

En second lieu, le **2° du II** du présent article opère deux modifications ayant trait au champ des personnes éligibles à cette créance et à ses modalités de calcul :

- le bénéfice de la créance d'IS est étendu aux sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) détenues par des personnes passibles de l'IS pour les investissements qu'elles réalisent dans le logement locatif intermédiaire (**alinéa 39**) ;

- le montant de la taxe spéciale d'équipement prélevée au profit de la Société du grand projet du Sud-Ouest est intégré au montant de la créance d'IS (**alinéa 40**).

Enfin, le **B du VII** du présent article prévoit que cette extension s'applique aux logements dont la construction est achevée à compter du 1^{er} janvier 2023.

(1) Le 6° du I de l'article 278 *sexies* du CGI prévoit que l'acquisition-amélioration s'entend de la succession des opérations suivantes portant sur des locaux affectés ou non à l'habitation :

- la livraison financée par un prêt réglementé ou la mise à disposition dans le cadre d'un bail emphytéotique consenti par l'État, une collectivité territoriale ou un groupement de collectivités territoriales ;
- la réalisation de travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement financés par un prêt réglementé ;

III. L'IMPACT ÉCONOMIQUE ET FINANCIER

Ces mesures, annoncées dans les conclusions des travaux du Conseil national de la refondation, pour son volet relatif au logement, le 5 juin 2023, visent à soutenir le secteur intermédiaire institutionnel. Il s'agit, en particulier, de favoriser les réhabilitations de logements existants à loyer maîtrisé en dehors des seules zones tendues, notamment dans des zones où existent des programmes de revitalisation des villes moyennes et des centres-villes et dans les communes en cours de réindustrialisation, et de contribuer à la résorption du stock de passoires énergétiques.

● Le coût de la dépense fiscale constituée par le taux réduit de 10 % pour les ventes et livraisons à soi-même de certains logements locatifs intermédiaires est évaluée à 175 millions d'euros pour 2023 par les *Voies et moyens* annexées au PLF pour 2023. L'évaluation préalable chiffre le coût supplémentaire induit par l'extension de ce taux réduit par le présent article à :

- 16,9 millions d'euros en 2024 ;
- 28,1 millions d'euros en 2025 ;
- 56,62 millions d'euros en 2026 ;
- 84,3 millions d'euros par an en rythme de croisière, à partir de 2027.

● Le coût de l'extension de la créance d'IS imputable à raison du montant de TFPB due au titre des logements relevant du régime du logement locatif intermédiaire institutionnel est par ailleurs estimé à :

- 2,8 millions d'euros en 2025 ;
- 7,8 millions d'euros en 2026 ;
- 17,6 millions d'euros en rythme de croisière en 2027.

QUATRIÈME PARTIE : L'EXTENSION DE L'EXONÉRATION DE TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS BÂTIES APPLICABLE AUX LOGEMENTS LOCATIFS SOCIAUX

I. L'ÉTAT DU DROIT

Les constructions neuves de logements locatifs sociaux financées à plus de 50 % par des prêts aidés de l'État font l'objet d'une exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) de 15 ans à compter de l'année suivant celle leur achèvement.

L'exonération est étendue à 25 ans lorsque la décision d'octroi de prêt ou de subvention a été prise entre le 1^{er} juillet 2004 et le 31 décembre 2026.

Lorsque le logement social satisfait à des critères de performance énergétique et de qualité environnementale prévus par le code de la construction et de l'habitation ¹, ces durées sont étendues, respectivement, à 20 et 30 ans.

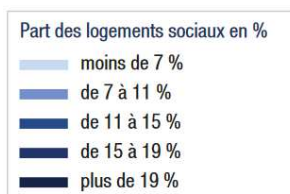
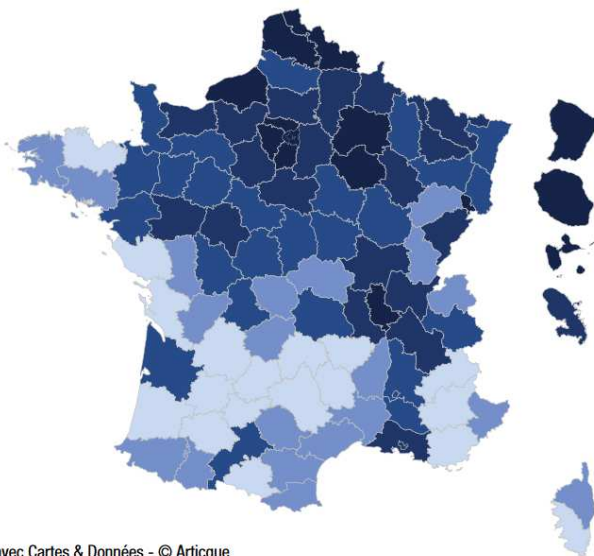
Catégorie de logement	Durée d'exonération	Durée d'exonération avec performance environnementale et énergétique
Logement social	15 ans	20 ans
Logements sociaux ayant fait l'objet d'une décision d'octroi de prêt ou de subvention prise entre le 1 ^{er} juillet 2004 et le 31 décembre 2026	25 ans	30 ans

Source : commission des finances à partir du CGI.

Ces exonérations sont favorables aux organismes de logement social et constituent un paramètre important du financement des logements neufs. Leur renforcement sur la base de critère d'efficacité énergétique et environnemental est de nature à favoriser la transition énergétique au sein du parc social.

¹ Précisés par le [décret n° 2023-560 du 3 juillet 2023](#)

PART DES LOGEMENTS SOCIAUX PAR DÉPARTEMENT EN 2017



Carte réalisée avec Cartes & Données - © Artique

Source : La Banque postale, *Regards sur la fiscalité locale (1986-2018)*.

Ces exonérations sont en revanche défavorables pour les finances des collectivités territoriales au sein desquelles elles s'appliquent, car elles les privent d'une ressource fiscale qui se trouve aujourd'hui mal compensée par l'État du fait des minorations appliquées sur les allocations compensatrices (la perte de recettes est compensée à hauteur de 7 %). Avant minoration, la compensation est calculée sur le fondement des bases exonérées et des taux de l'année précédant le versement de la compensation ⁽¹⁾.

ALLOCATIONS COMPENSATRICES DES EXONÉRATIONS DE TFPB DE LOGEMENTS SOCIAUX EN 2021

(en euros)

	Montant exonéré	Allocation avant minoration	Taux de compensation	Allocation après minoration
Communes	917 650 758	305 751 367	7 %	21 309 953
EPCI à fiscalité propre	42 064 545	18 854 140	7 %	1 314 077

Source : Rapport du Gouvernement au Parlement sur le coût pour les collectivités territoriales des mesures d'exonération et d'abattement d'impôts directs locaux (2022).

(1) Pour les extensions d'exonérations et les logements locatifs sociaux bénéficiant d'une décision d'octroi de prêt entre le 1^{er} décembre 2005 et le 31 décembre 2014. Pour les autres cas de figure, on soustrait à cette compensation « brute » 10 % du produit de la collectivité.

Ces exonérations peuvent donc décourager les communes à favoriser la réalisation de projets de logements sociaux. Pour cette raison, l'article 175 de la loi de finances pour 2022 a prévu la compensation intégrale pour les dix premières années d'exonération de la perte de recettes supportée par les communes (et les EPCI) pour les logements dont la subvention, le financement ou l'agrément sont accordés entre le 1^{er} janvier 2021 et le 30 juin 2026 (pour un coût budgétaire à terme pour l'État de 400 millions d'euros par an).

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article crée un nouvel article 1384 *C bis* dans le CGI pour étendre l'exonération de TFPB de 15 ans (actuellement applicable aux constructions neuves de logements sociaux) aux **logements sociaux ayant fait l'objet d'une opération unique de travaux de rénovation lourde** ⁽¹⁾.

En premier lieu, le dispositif vise les **logements locatifs sociaux anciens**, c'est-à-dire qui :

– sont achevés depuis au moins 40 ans à la date de dépôt de la demande d'agrément des travaux de rénovation lourde ;

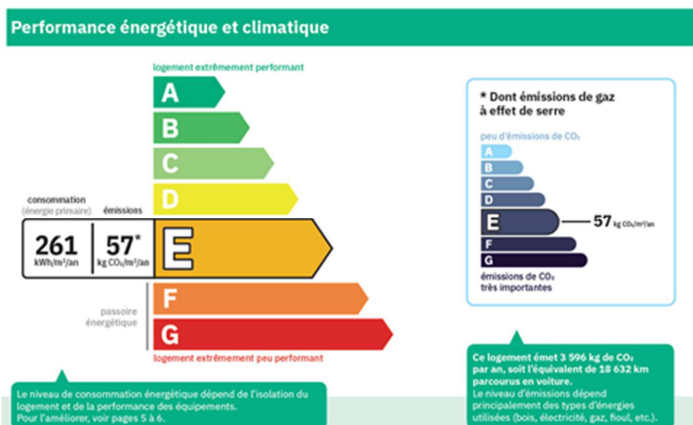
– et ont bénéficié d'un prêt réglementé, ou d'une convention à l'aide personnalisée au logement depuis au moins 40 ans.

En second lieu, l'exonération vise seulement les « passoires énergétiques », c'est-à-dire les logements qui ont, avant les travaux de rénovation lourde, un niveau de performance énergétique et environnementale correspondant aux **classes F ou G**.

En effet, les bâtiments ou parties de bâtiment existants à usage d'habitation sont classés, par niveau de performance décroissant, en fonction de leur niveau de performance énergétique (exprimé en kilowattheures d'énergie primaire) et de leur performance en matière d'émissions de gaz à effet de serre (exprimées en kilogramme de dioxyde de carbone par mètre carré et par an) ⁽²⁾. Le classement est établi en 7 catégories, la classe A regroupant les bâtiments « *extrêmement performants* » et la classe G ceux « *extrêmement peu performants* ». Les seuils de chaque classe sont fixés par arrêté ministériel.

(1) C'est-à-dire des travaux qui transforment en profondeur les logements concernés, qui ne conservent que l'enveloppe des bâtiments. Ils peuvent prévoir l'ajout d'ascenseur, la modification des cages d'escalier ou de la typologie de logements (source : site internet du ministère de l'économie).

(2) Article L. 173-1-1 du code de la construction et de l'habitation.



Source : site internet du ministère de la transition écologique et de la Cohésion des territoires.

Pour bénéficier de l'exonération, les logements devront avoir reçu un **agrément** du préfet de département (à compter du 1^{er} janvier 2024) pour des travaux permettant que le bâtiment ou la partie de bâtiment ou à la partie de bâtiment rénové :

– atteigne un niveau de performance énergétique ou environnementale correspondant aux **classes A ou B** ;

– respecte les critères légaux de sécurité d'usage ⁽¹⁾, de qualité sanitaire ⁽²⁾, et d'accessibilité des bâtiments ⁽³⁾.

Par cohérence avec le droit existant qui prévoit une extension à 25 ans de la durée de l'exonération pour les logements sociaux neufs ayant fait l'objet d'une décision de prêt ou de subvention avant le 31 décembre 2026, l'exonération est également portée à 25 ans lorsque la demande d'agrément de l'opération unique de travaux de rénovation lourde a été déposée entre le 1^{er} janvier 2024 et le 31 décembre 2026.

Enfin, par coordination, il est précisé que les logements bénéficiaires de l'exonération instituée par le présent article ne peuvent se voir appliquer le dégrèvement partiel de TFPB prévu à l'article 1391 E du CGI, qui peut être accordé à certains propriétaires de logements sociaux à raison des dépenses de rénovation correspondant à des travaux d'économie d'énergie et de fluides éligibles au taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Par définition, le propriétaire d'un logement social n'a en effet pas vocation à être dégrèvement partiellement de TFPB s'il en est déjà entièrement exonéré par le présent article.

(1) Ceux prévus au chapitre IV du titre III du livre I^{er} du code de la construction et de l'habitation, portant sur la sécurité des ascenseurs, des installations électriques, des installations de gaz, des piscines, des portes de garage, sur la prévention des risques de chute en hauteur et sur la prévention des risques professionnels.

(2) Prévus au titre V du livre I^{er} du même code, portant sur la qualité sanitaire générale du bâtiment, les réseaux d'eau, l'air intérieur, l'acoustique, les ouvertures, les dimensions et d'autres équipements.

(3) Prévus au titre VI du livre I^{er} du même code, portant sur l'accessibilité générale du bâtiment, la construction ou la modification du bâtiment, ou spécifiques aux établissements recevant du public.

III. L'IMPACT BUDGÉTAIRE ET ÉCONOMIQUE

Cette mesure étend donc aux logements sociaux anciens et peu performants d'un point de vue énergétique et environnementale une exonération de TFPB de longue durée qui doit favoriser la rénovation lourde du parc locatif ancien. L'offre locative devrait donc s'en trouver accrue, à moindre coût que la construction neuve, tout en respectant les critères environnementaux et de qualité des bâtiments.

D'après la Banque postale, le parc social comporterait 360 000 passoires énergétiques.

Cette mesure fiscale complète les efforts budgétaires déjà engagés par l'État pour la rénovation énergétique et l'extension du parc social dans le cadre du Plan de relance ⁽¹⁾, ainsi que les incitations légales et réglementaires récentes, par exemple prévues dans la loi « Climat et résilience » ⁽²⁾.

Toutefois, le dispositif ne prévoit pas de compensation aux collectivités territoriales. L'évaluation préalable prévoit des moindres recettes pour les collectivités ainsi échelonnées (en millions d'euros) :

2024	2025	2026	2027	Effet pérenne
	- 3	- 8	- 17	Coût croissant de 9 millions d'euros par an

Comme le précisent les documents budgétaires, « aucune exigence constitutionnelle n'impose, par principe, une compensation des exonérations de fiscalité locale. Pour autant, la pratique a permis de dégager une doctrine budgétaire : lorsque les exonérations ou abattements résultent d'une délibération des collectivités, ils ne sont pas compensés par l'État et sont à la charge des collectivités concernées. À l'inverse, lorsque les exonérations s'imposent aux collectivités, l'État peut faire le choix de les compenser. » ⁽³⁾ En l'absence de compensation prévue, suivant l'avis favorable du rapporteur général, la commission des finances a donc adopté des amendements pour confier au choix des collectivités la décision d'activer l'exonération prévue par le présent article.

*

* *

(1) 500 millions d'euros ont été consacrés au financement d'opérations de restructurations ou réhabilitations lourdes de logements locatifs sociaux couplées à une rénovation thermique sur le territoire métropolitain, avec un objectif de 40 000 logements réhabilités sur deux ans dont au minimum 20 000 logements dès 2021, y compris outre-mer. Source : [site internet du ministère de la transition écologique](#).

(2) La loi n° 2021-1104 du 22 août 2021 portant lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets interdit la mise en location des logements classés G à partir de 2025, des logements classés F en 2028 et des logements classés E en 2034.

(3) Rapport sur la situation des finances publiques locales annexé au présent projet de loi de finances.

Article 7

Aménagement des dispositifs fiscaux de soutien au développement des territoires ruraux et prorogation des dispositifs fiscaux de soutien à la politique de la ville et au développement des territoires en reconversion

Résumé du dispositif proposé

Le présent article :

– proroge jusqu’au 30 juin 2024 trois zonages en vigueur ciblant les territoires ruraux (les zones de revitalisation rurales – ZRR, les bassins d’emploi à redynamiser – BER et les zones de revitalisation des commerces en milieu rural – ZoRCoMiR), et les fusionne à partir du 1^{er} juillet 2024 dans un nouveau zonage unique dénommé France Ruralités Revitalisation, décliné en deux niveaux (un niveau socle construit en fonction du revenu des habitants et de la densité de population, et un niveau renforcé ciblant les communes les plus vulnérables) associés à des allègements fiscaux simplifiés ;

– proroge en 2024 les zonages en faveur de la politique de la ville (zones franches urbaines-territoire entrepreneur – ZFU-TE et quartiers prioritaires de la politique de la ville – QPV) ;

– proroge jusqu’en 2026, les zonages de soutien aux territoires en reconversion (bassins urbains à dynamiser – BUD, zones de développement prioritaire – ZDP et zones de revitalisation des centres-villes – ZRCV) ;

– proroge jusqu’en 2027 les zonages (zones d’aides à finalité régionale – ZAFR et zones d’aide à l’investissement des petites et moyennes entreprises – ZAIPME) qui s’inscrivent dans le cadre des lignes directrices européennes relatives aux aides à finalité régionale et aux zones d’aide à l’investissement des PME pour 2022-2027.

Dernières modifications intervenues

La loi de programmation pour la ville et la cohésion urbaine du 21 février 2014 a créé les QPV.

L’article 45 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 a révisé les critères de classement en ZRR.

L’Engagement pour le renouveau du bassin minier (ERBM) a été signé le 7 mars 2017 pour une durée de dix ans, et les BUD ont été créés par la loi de finances pour 2017.

L’article 135 de la loi de finances pour 2019 a créé les ZDP.

L’article 110 de la loi de finances pour 2020 a créé les ZoRCoMiR.

L’article 68 de la loi de finances pour 2022 a prorogé pour une année, jusqu’au 31 décembre 2023, les ZRR, ZAFR, ZAIPME, ZFU, BER, BUD ainsi que les ZDP.

Le décret n° 2022-968 du 30 juin 2022 a institué la carte AFR pour la période 2022-2027 dans le cadre des lignes directrices européennes relatives aux aides à finalité régionale pour 2022-2027.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté cet article sans modification. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

1. Les zonages fiscaux se superposent sans se compléter, notamment en ce qui concerne les zonages ruraux

De nombreux « zonages » – c'est-à-dire des fractions du territoire national délimitées sur des critères géographiques (milieu rural ou urbain, densité et dynamique démographique, etc.) et socio-économiques (chômage, activité commerciale ou industrielle et revenu) – ont été créés par les pouvoirs publics pour constituer le support de politiques publiques en faveur du développement de ces territoires.

Les entreprises installées dans le ressort de ces zonages peuvent ainsi bénéficier de plusieurs exonérations fiscales qui doivent favoriser leur installation et leur maintien : exonérations d'impôts sur les bénéfices (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés) et d'impôts locaux de production (cotisation foncière des entreprises, taxe foncière sur les propriétés bâties et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises). S'agissant des impôts locaux, les allègements peuvent être prévus par la loi (auquel cas ils sont compensés aux collectivités territoriales par l'État) ou laissés au choix des collectivités (auquel cas ils ne sont pas compensés). Des avantages financiers non fiscaux peuvent aussi être associés aux zonages (par exemple, la majoration d'une dotation pour les communes zonées, ou le bénéfice d'exonération de cotisations sociales pour les entreprises).

Aujourd'hui, de nombreux zonages coexistent, ainsi que les avantages associés. Ils visent à soutenir trois catégories de territoires : territoires ruraux, quartiers de la politique de la ville et territoires en reconversion.

Chacun des régimes associés à ces zonages est exclusif l'un de l'autre (le choix pour un établissement de bénéficier de l'un de ces régimes étant considéré comme l'exercice irrévocable d'une option). Le bénéfice des avantages associés à ces régimes est subordonné au respect du droit de l'Union européenne, notamment le règlement relatif aux aides d'État de faible montant (*de minimis*)⁽¹⁾.

- *Les zonages de soutien aux territoires ruraux*

Les zones de revitalisation rurale (ZRR) visent à favoriser les territoires ruraux caractérisés par leur faible développement économique et confrontés à des

(1) Règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission, du 18 décembre 2013, relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis. Ce règlement autorise des aides qui n'excèdent pas un montant de 200 000 euros sur une période de trois exercices fiscaux.

difficultés particulières. Les ZRR ont été créées en 1995 ⁽¹⁾ et leurs critères réformés en 2015 ⁽²⁾. À la suite de cette réforme, afin d'éviter une sortie brutale du zonage de certaines communes, toutes celles anciennement éligibles continuent à bénéficier des effets du classement en ZRR.

Les bassins d'emploi à redynamiser (BER) se caractérisent par un taux de chômage élevé ainsi qu'une variation négative de population et de l'emploi. Dans les faits, les BER se situent dans les départements des Ardennes (zone d'emploi de la Vallée de la Meuse) et de l'Ariège (zone d'emploi de Lavelanet).

Les zones de revitalisation des commerces en milieu rural (ZoRCoMiR) sont un zonage plus récent (créé par la loi de finances pour 2020) qui vise à dynamiser l'activité commerciale et lutter efficacement contre les fermetures des commerces de proximité en milieu rural.

Les zones de développement prioritaire (ZDP) concernent les communes situées dans les régions de France métropolitaine qui réunissent des critères de faible revenu, de part des jeunes sans emploi ni en formation et de densité faible. En pratique, seul le territoire de la Corse est concerné.

- *Les zonages de soutien à la politique de la ville*

Les quartiers prioritaires de la politique de la ville (QPV) correspondent aux quartiers situés dans un territoire urbain (population d'au moins 10 000 habitants) et caractérisés par une population de 1 000 habitants au moins et un revenu faible d'habitants.

Les zones franches urbaines – territoires entrepreneurs (ZFU-TE) recouvrent des quartiers particulièrement défavorisés de plus de 8 500 habitants, et tendent à faciliter l'implantation d'entreprises ou le développement d'activités économiques.

- *Les zonages de soutien des territoires en reconversion*

Les bassins urbains à dynamiser (BUD) concernent les communes qui appartiennent à un ensemble d'EPCI contigus denses, fortement peuplés (un million d'habitants au moins) et avec un taux de chômage élevé. Ils s'inscrivent dans le cadre de l'Engagement pour le renouveau du bassin minier du Nord et du Pas-de-Calais (ERBM) signé le 7 mars 2017 par le Premier ministre et les acteurs institutionnels de la Région. Cet accord prévoyait un plan d'action sur dix ans, dont la mise en place d'un régime zoné spécifique.

Les zones de revitalisation des centres-villes (ZRCV) tendent à donner aux élus locaux les moyens de renforcer l'attractivité des centres-villes des villes moyennes dont le revenu est plus faible que la moyenne nationale. Elles s'inscrivent

(1) Loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

(2) Loi de finances rectificative pour 2015.

dans le programme gouvernemental « *action cœur de ville* » qui prévoit leur prolongation jusqu'en 2026.

Les zones d'aide à finalité régionale (ZAFR) correspondent aux territoires de l'Union européenne présentant des retards de développement économique dans lesquels les pouvoirs publics, l'État et les collectivités territoriales peuvent allouer des aides aux entreprises pour encourager les investissements et la création durable d'emplois. Ces aides d'État sont qualifiées d'aides à finalité régionale (AFR).

Les zones d'aide à l'investissement pour les petites et moyennes entreprises (ZAI-PME) comprennent l'ensemble des communes de France à l'exception des communes situées dans la région Île-de-France (sauf celles situées dans une zone urbaine sensible – ZUS – ou une ZRR), et des communes de ZAFR ⁽¹⁾.

Les zones de restructuration de la défense (ZRD) sont des territoires dans lesquels la réorganisation des unités militaires et des établissements relevant du ministère de la défense a conduit à une perte importante d'emplois. Ces territoires doivent être couverts par un contrat de redynamisation de sites de défense (CRSD) ⁽²⁾.

L'ensemble de ces dispositifs tendent à favoriser la création de nouvelles activités et d'emplois dans les territoires les plus vulnérables qui souffrent d'un déficit structurel d'activité et d'attractivité.

(1) Une PME au sens du droit de l'Union européenne est une entreprise qui occupe moins de 250 salariés et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions d'euros ou dont le total de bilan annuel n'excède pas 43 millions d'euros.

(2) Conclut entre l'État, d'une part, et les communes ou EPCI affectés par la réorganisation des sites militaires, d'autre part, pour une durée de 3 ans reconductible une fois pour deux ans.

OBJECTIFS DES ZONAGES

Catégorie de zonage	Objectif
Zonages de soutien aux territoires ruraux	
Zones de revitalisation rurales (ZRR)	Aider au développement des entreprises dans les territoires ruraux caractérisés par leur faible développement économique et confrontés à des difficultés particulières
Bassins d'emploi à redynamiser (BER)	Soutenir des zones affectés par des handicaps géographiques, économiques ou sociaux et pouvant bénéficier de politiques renforcées et différenciées de développement
Zones de revitalisation des commerces en milieu rural (ZoRCoMiR)	Favoriser la création de nouvelles activités et d'emplois dans les territoires les plus isolés
Zones de développement prioritaires (ZDP)	Soutenir les régions pauvres, affectées par un chômage élevé des jeunes et caractérisées par une faible densité de population (Corse)
Zonages de soutien à la politique de la ville	
Quartiers prioritaires de la politique de la ville (QPV)	Support de plusieurs politiques publiques de soutien aux quartiers prioritaires caractérisés par bas revenu, sous-équipement en moyens de transport et accès réduit à l'emploi et aux commerces
Zones franches urbaines - territoires entrepreneurs (ZFU-TE)	Soutenir les quartiers de + de 10 000 habitants caractérisés par un déficit d'activités
Les zonages de soutien des territoires en reconversion	
Bassins urbains à dynamiser (BUD)	Création d'activités et transformation progressive du bassin minier
Zones de revitalisation des centres-villes (ZRCV)	Revitalisation commerciale dans des communes de taille intermédiaire
Zones de restructuration de la défense (ZRD)	Favoriser le développement économique des territoires concernés par la réorganisation des unités militaires
Zones d'aide à finalité régionale (ZAFR)	Contribuer à la politique européenne d'aide aux investissements productifs et à la création d'emplois dans les territoires en difficulté
Zones d'aide à l'investissement des petites et moyennes entreprises (ZAIPME)	Permettre aux communes et EPCI d'allouer des aides à l'immobilier d'entreprise en dehors des zones AFR

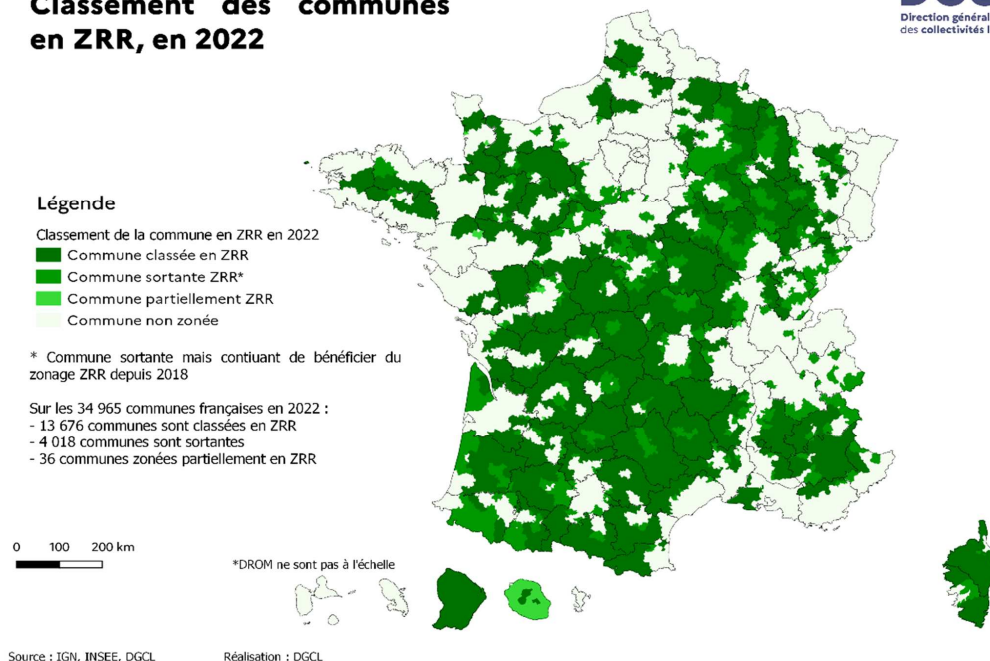
Source : commission des finances

Au total, environ 21 000 communes bénéficiaient en 2019 d'un ou plusieurs zonages à vocation économique, soit 60 % des communes françaises. Les ZRR regroupent le plus grand nombre de communes : 17 681 au 1^{er} janvier 2023 d'après l'évaluation préalable, soit près de 51 % des communes de France et 16 % de la population française (dont 4 018 communes qui ne respectent plus les critères de classement révisés par la loi de finances rectificative pour 2015 ⁽¹⁾).

(1) Depuis l'article 45 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015, les critères de classement en ZRR sont :

- communes des EPCI qui ont un revenu fiscal par unité de consommation médian inférieur ou égal à la médiane des revenus médians par EPCI à fiscalité propre métropolitain ;
- et communes des EPCI avec une densité de population inférieure ou égale à la densité médiane nationale des EPCI à fiscalité propre métropolitains, ou un déclin de la population d'au moins 30 % au cours des quatre dernières décennies, à condition que l'EPCI se trouve dans un arrondissement composé majoritairement de communes classées en ZRR et dont la population représente plus de 70 % de celle de l'arrondissement.

Classement des communes en ZRR, en 2022



Source : évaluation préalable du présent article.

Tous ces dispositifs ont été instaurés entre 1995 et 2021 et prennent fin au 31 décembre 2023, après avoir été prorogés à plusieurs reprises, la dernière prorogation étant intervenue pour une durée d'une année, en loi de finances pour 2022 ⁽¹⁾.

On observe que les zonages ruraux (ZRR, ZoRCoMir et BER) se superposent largement : 77,3 % des communes classées en ZoRCoMiR sont aussi classées en ZRR et, sur les 404 communes classées en BER, 328 sont également classées en ZRR (soit 80 %).

On constate en outre que, pour ces trois zonages, si les exonérations portent sur les mêmes impôts (IR/IS, CFE et TFPB), leurs modalités diffèrent largement en ce qui concerne leur durée, le sens de la délibération de la collectivité, le champ des entreprises bénéficiaires ou encore la nature des opérations économiques visées (voir tableau *infra*). Cette complexité réduit la lisibilité des règles fiscales et l'effet incitatif à l'installation.

Du point de vue des collectivités, les exonérations facultatives (c'est-à-dire qui sont à leur main) connaissent un succès contrasté, mais globalement assez faible

(1) L'article 68 de la loi de finances pour 2022 a prorogé du 31 décembre 2022 au 31 décembre 2023 les régimes et zonages des ZRR, ZAFR, ZAI-PME, ZFU, BER, BUD ainsi que des ZDP.

en proportion des communes et EPCI concernés dans les zonages (données 2023) ⁽¹⁾ :

– en ZDP, aucune commune ni EPCI n’a délibéré pour aller plus loin que l’exonération légale pour la TFPB et la CET ;

– en ZRD, sur 309 communes, 126 ont délibéré sur la TFPB (et 10 EPCI) et 33 sur la CET (et 12 EPCI) ;

– dans les BUD (159 communes couvertes), 111 ont délibéré sur la TFPB (et 7 EPCI) mais aucune sur la CET (10 EPCI) ;

– dans les ZoRCoMiR, 266 communes ont délibéré sur la TFPB (et 17 EPCI), et 54 sur la CET (ainsi que 30 EPCI). Cela apparaît particulièrement faible au regard du nombre de communes concernées (14 105 communes).

– en revanche, dans les AFR et les ZAI-PME, les exonérations facultatives sont plus nombreuses : 3 234 délibérations ont été prises sur la CET par les communes et 2 594 par les EPCI. Ces délibérations portent néanmoins sur des faits générateurs divers (création, extension, reprise ou reconversion d’établissements) et des activités différentes (recherche, informatique, industrie, etc). De nombreuses exonérations ont donc pu être prises par les mêmes collectivités.

Au total, en 2018, seulement 65 460 entreprises avaient bénéficié d’au moins une exonération fiscale liée aux différents zonages, soit moins de 2,3 % des entreprises en France ⁽²⁾.

Les montants d’impôts auxquels renoncent ainsi les collectivités en se saisissant des facultés d’allègement de TFPB ou de CET dans les zonages ne sont en revanche pas connus (voir *infra* sur le coût des dispositifs de zonage pour les administrations publiques).

2. L’efficacité socio-économique des zonages fiscaux n’est pas établie

L’efficacité des différents zonages a été évaluée, soit en se concentrant sur un seul zonage (notamment les ZRR ⁽³⁾) soit en effectuant une étude d’ensemble ⁽⁴⁾. Au total, l’efficacité des zonages sur le développement économique des territoires semble limitée, quand bien même les élus locaux y sont attachés et les considèrent comme la manifestation d’une attention particulière ou d’un soutien de l’État. Les travaux d’évaluation évoqués montrent les éléments suivants :

(1) D’après les données présentées dans le rapport sur la situation des finances publiques locales, annexé au PLF pour 2024.

(2) [Rapport](#) « Les dispositifs zonés de soutien du développement économique ou de l’emploi dans les territoires » (juillet 2020), CGEDD, IGA, IGAS et IGF.

(3) [Rapport n° 245](#) de M. Rémy Pointereau, sénateur, au nom de la commission de l’aménagement du territoire et du développement durable, 17 janvier 2023, et rapport de la [mission « flash »](#) de Mmes Anne Blanc et Véronique Louwagie, députées, 28 novembre 2018.

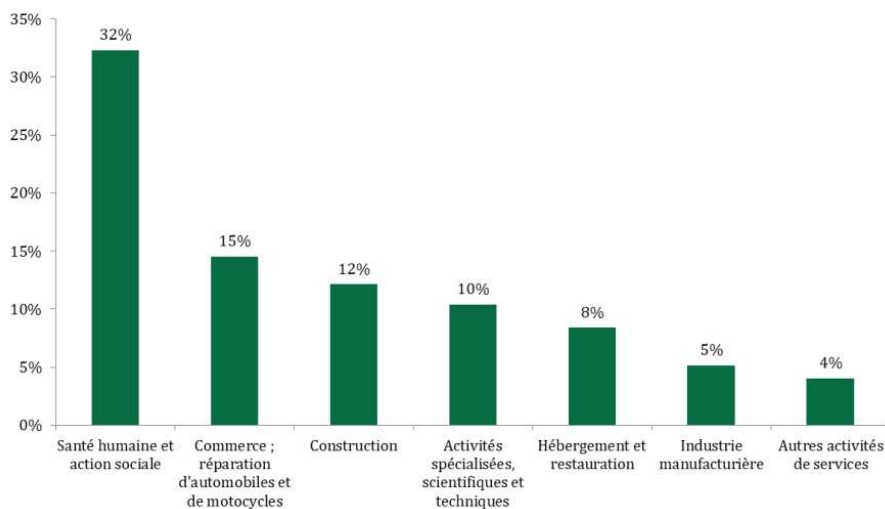
(4) Rapport de juillet 2020 des quatre inspections, précité.

– d’abord, ces dispositifs sont peu connus des entreprises potentiellement bénéficiaires des exonérations : le non-recours serait très élevé (selon l’évaluation préalable, seules 7 % des entreprises éligibles à une exonération en ZRR ont formulé une demande) ;

– ensuite, même lorsqu’ils sont connus, leur complexité, leur enchevêtrement et l’absence d’harmonisation des paramètres des exonérations (conditions, durée, etc.) réduit l’effet incitatif qu’ils pourraient susciter pour l’installation des entreprises. Ils constituent un avantage, mais très rarement décisif pour un choix d’implantation ;

– on observe dans les faits une forte attractivité des exonérations pour les activités libérales, alors qu’elles sont facilement transférables et peu créatrices d’emploi. C’est ainsi le secteur de la santé humaine et de l’action sociale qui concentre l’essentiel du bénéfice des exonérations fiscales, bien plus que le commerce ou l’industrie.

RÉPARTITION DE L’ASSIETTE EXONÉRÉE (TOUS ZONAGES) PAR SECTEUR D’ACTIVITÉ (2018)



Source : rapport *Les dispositifs zonés de soutien du développement économique ou de l’emploi dans les territoires* (juillet 2020), CGEDD, IGA, IGAS et IGF.

Le coût pour les administrations publiques est difficile à évaluer, dans la mesure où il repose en partie sur les collectivités locales et que les données manquent à ce sujet. Hors exonérations sur délibération des collectivités, les exonérations zonées étudiées par la mission interministérielle de 2020 représentent en 2018 pour l’État (exonérations d’impôts nationaux, de cotisations sociales et d’impôts locaux compensées) un effort financier de 619 millions d’euros, dont 179 millions d’euros d’exonérations de cotisations sociales.

La mission relève que les ZRR et les ZFU concentrent près de 90 % de l'effort financier mesuré.

Les activités soumises aux bénéfices non commerciaux (BNC), en particulier relatives à la santé humaine, sont donc les principales bénéficiaires des exonérations zonées d'impôt sur les bénéfices. Au total, les exonérations zonées constituent « *un levier d'action par défaut, faute d'une alternative plus efficiente, et n'exercent pas d'effet d'entraînement sur les stratégies territoriales de développement économique* »⁽¹⁾.

Le tableau suivant fait le point sur l'étendue des zonages, les exonérations prévues, le coût budgétaire lorsqu'il est connu, et sur l'efficacité du zonage lorsqu'elle a été évaluée.

(1) Synthèse du rapport, première page.

Zonage	Création	Critères	Territoires zonés (2023)	Exonérations sur les bénéficiés (IR/IS)	Exonérations d'impôts locaux	Bénéfices financiers non fiscaux	Entreprises bénéficiaires	Coût (Etat, M€)	Efficacité
ZRR	1995	Densité, déclin démographique, revenu fiscal (maille intercommunale)	13663 communes (+ 4018 communes anciennement éligibles maintenues)	5 ans puis dégressivité sur 3 ans (75 %, 50 % et 25 %)	TFPB et CET, sur délibération, de 2 ans à 5 ans CET, sauf délibération contraire, pour certaines activités, 5 ans au maximum. Exonérations sectorielles diverses	Exonérations de cotisations sociales Majoration de la dotation de solidarité rurale (DSR) et de la dotation d'intercommunalité	Création ou reprise d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou libérale par une entreprise de moins de 11 salariés. 37700 pour l'IR IS 21152 pour la CFE 2840 pour la CVAE (données 2018 rapport AN sur les ZRR)	223	(IGF, 2020) Aucun effet des ZRR n'a pu être démontré, y compris en termes de maintien d'activités existantes (AN, 2018) Coût relativement limité, mais pour une efficacité très incertaine, émiettement du zonage qui aboutit à un aboutit à un saupoudrage du soutien aux collectivités concernées, dispositif méconnu, absence de caractère déterminant pour les choix d'implantation des professionnels
BER	1995	Taux de chômage, déclin démographique, déclin de l'emploi	404 communes (2 bassins : Vallée de la Meuse et Lavelanet)	5 ans	Exonération sauf délibération contraire, de TFPB et de CET de 5 ans	Exonérations de cotisations sociales	Création d'entreprises activité industrielle, artisanale, commerciale ou libérale 850 sociétés	8	
ZoRCoMIR	2020	Faible population, faible nombre de commerces, non appartenance à une aire urbaine	14105 communes		TFPB et CET, sur délibération		entreprises créées ou existantes de moins de onze salariés et de moins de 2 ME de CA		(CAE, 2023) Le nombre de petits commerces continue à décliner en milieu rural
ZDP	2019	Taux de pauvreté, chômage des jeunes, densité Maille régionale et intercommunale	Toutes les communes de Corse	2 ans puis dégressivité sur 3 ans (75 %, 50 % et 25 %)	Exonération obligatoire de CET et de TFPB de 7 ans puis dégressivité sur 3 ans (75 %, 50 % et 25 %) pour 50 % de la base nette imposable. CET et TFPB, sur délibération, de 7 ans puis dégressivité sur 3 ans pour les 50 % restant.		Création d'une PME qui exerce une activité industrielle, commerciale ou artisanale.		
QPV		Population minimale, revenu maille infra-communale	1500 QPV		TFPB, sauf délibération contraire, 5 ans puis dégressivité sur 3 ans pour TPE (60 %, 40 % et 20 %)	Utilisé pour la répartition de la dotation politique de la ville (DPV)	Création par une entreprise de moins de 50 salariés et 10 ME de CA d'une activité commerciale	74	(ONPV) Pas d'impact positif sur l'emploi
ZFU-TE	1996	Population, taux de chômage, jeunesse, déscolarisation, potentiel fiscal par habitant	100 ZFU	5 ans puis dégressivité sur 3 ans (60 %, 40 % et 20 %)			Création par une entreprise de moins de 50 salariés et 10 ME de CA d'une activité industrielle, artisanale, commerciale ou libérale.	163	(IGF, 2020) Effets positifs sur les créations, mais peu sur l'emploi
BUD	2018	Densité, revenu médian, taux de chômage (maille communale et intercommunale)	159 communes (Bassin minier Nord et Pas de Calais)	2 ans puis dégressivité sur 3 ans (75 %, 50 % et 25 %)	Exonération obligatoire de CET et de TFPB de 7 ans puis dégressivité sur 3 ans (75 %, 50 % et 25 %) pour 50 % de la base nette imposable. Sur délibération, de CET et de TFPB de 7 ans puis dégressivité sur 3 ans pour les 50 % restant.		Création d'une PME exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale.	2	(Mission préfet région Hauts-de-France, 2020) Aide pour créer une entreprise mais n'a pas de caractère déclencheur
ZRCV	2020	Conclusion d'une ORT, revenu Maille communale	474 communes		TFPB, CET, sur délibération				
ZAFR	1980	PIB par habitant, taux de chômage, densité Maille communale	4931 communes	2 ans puis dégressivité sur 3 ans (75 %, 50 % et 25 %)	TFPB, CET, 2 ans sur délibération, jusqu'à 5 ans pour certaines activités		Création d'entreprises exerçant une activité industrielle, artisanale, commerciale ou libérale	81	
ZAIPME		Communes non situées en ZAFR (en IDF, communes de zone urbaine sensible ou de ZRR)			CET, sur délibération, jusqu'à 5 ans pour certaines activités		Création par une PME d'une activité industrielle ou de recherche scientifique et technique		
ZRD	2008	Communes caractérisées par une perte d'au moins 50 emplois directs du fait de la réorganisation des unités militaires et dont le territoire est couvert par un CRSD.	309 communes	5 ans puis dégressivité sur 2 ans (66 % et 33 %)	TFPB, CET, sur délibération, 5 ans	Exonérations de cotisations sociales	Création d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou libérale pendant 6 ans à la suite de la création de la ZRD		(Cour des comptes) Impact mal mesuré et quasiment négligeable

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article proroge jusqu'au 30 juin 2024 trois zonages ciblant les territoires ruraux (les ZRR, les BER et les ZoRCoMiR), et les fusionne à partir du 1^{er} juillet 2024 dans un nouveau zonage unique dénommé « France Ruralités Revitalisation » (FRR), décliné en deux niveaux (un niveau « socle » construit en fonction du revenu et de la densité de population, et un niveau renforcé FRR « plus » ciblant les communes les plus vulnérables).

En deuxième lieu, le présent article définit les conditions de classement dans ce nouveau zonage à double niveau, et prévoit des conditions harmonisées d'exonération d'impôt sur les bénéfices (IR et IS) et d'impôts locaux fonciers (TFPB et CFE).

En troisième lieu, il proroge en 2024 les zonages en faveur de la politique de la ville (ZFU-TE et QPV), jusqu'en 2026 des zonages de soutien aux territoires en reconversion (BUD, ZDP et ZRCV) et jusqu'en 2027 les zonages qui s'inscrivent dans un cadre européen (ZAFR et ZAIPME).

1. Un nouveau zonage étendu qui vise les territoires ruraux vulnérables à compter de 2024

a. La FRR « socle » regroupera 14 000 communes caractérisées notamment par une densité et un revenu faibles

Les 5^o et 6^o du I du présent article créent les zones « France Ruralités Revitalisation » – FRR.

Les critères de classement en FRR sont de plusieurs ordres : ils s'appuient sur la densité de population, le revenu des habitants et l'évolution démographique. L'échelon de référence peut être l'EPCI, le bassin de vie ⁽¹⁾ ou la commune.

En premier lieu, sont classées les communes qui appartiennent à un EPCI à la densité et au revenu faibles :

– la densité de population de l'EPCI est inférieure ou égale à la densité médiane nationale des EPCI ⁽²⁾ ;

– le revenu par unité de consommation médian est inférieur ou égal au 35^e centile des revenus médians par EPCI.

(1) Le bassin de vie est défini par l'Insee. Il constitue le plus petit territoire sur lequel les habitants ont accès aux équipements et services les plus courants. Pour dessiner un bassin de vie, un pôle de services est d'abord défini comme une commune disposant de certains équipements qui témoignent de la présence de services structurants. Des zones d'influence de chaque pôle de services sont ensuite délimitées en regroupant les communes les plus proches en temps de trajet par la route. Il y a 1 707 bassins de vie en 2022.

(2) Sauf précision, il s'agit des EPCI à fiscalité propre métropolitains.

Ces critères reprennent largement les critères rénovés de la ZRR, à savoir densité et revenu sur une maille intercommunale (voir le tableau plus bas de comparaison des anciens zonages ruraux avec le zonage FRR et FRR+).

En deuxième lieu, le préfet de région, « *lorsque l'intérêt général le justifie* », peut proposer au ministre chargé des collectivités territoriales le classement à titre complémentaire de l'ensemble des communes qui appartiennent à un bassin de vie qui satisfait aux mêmes critères de densité et de revenu faibles par rapport aux autres bassins de vie ⁽¹⁾.

Le préfet propose la liste des communes concernées par arrêté, selon un calendrier et des modalités à définir par décret. Un arrêté des ministres chargés des collectivités et du budget détermine ensuite le classement.

En troisième lieu, sont également classées en FRR les communes métropolitaines situées dans un département dont la densité de population est inférieure au tiers de la densité moyenne française (35 habitants par kilomètre carré) et dont la population a diminué de plus de 4 % sur la période 1999-2019. Sont ainsi d'office classés l'intégralité des communes de six départements : Haute-Marne, Nièvre, Creuse, Indre, Meuse et Cantal (selon l'évaluation préalable).

Enfin, sont classées dans le zonage les communes de Guyane, ainsi que celles de La Réunion comprises dans la zone spéciale d'action rurale ⁽²⁾ délimitée par décret.

b. La FRR « plus » identifie 4 000 communes particulièrement fragilisées au sein du socle

Selon l'évaluation préalable, le périmètre FRR+ porte sur environ 4 000 communes (identifiées parmi les 14 000 communes du socle) « *caractérisées par une forte déprise démographique et économique, justifiant une intervention renforcée de la part de l'État.* »

Seront classées en FRR+ les communes membres d'un EPCI confronté sur une période d'au moins dix ans à des difficultés particulières, appréciées en fonction d'un indice synthétique. Cet indice composite traduira, selon des modalités fixées par décret en Conseil d'État, la vulnérabilité d'un territoire à partir de trois variables : l'évolution de la population, du revenu médian et du taux d'emploi dans les EPCI concernés.

(1) *Le préfet peut donc intégrer au zonage toutes les communes d'un bassin de vie dont la densité de population est inférieure ou égale à la densité médiane nationale des bassins de vie métropolitains, et dont le revenu disponible par unité de consommation médian est inférieur ou égal au 35^e centile des revenus médians des bassins de vie métropolitains.*

(2) *Zone délimitée par le décret n° 78-690 du 23 juin 1978 portant création d'une zone spéciale d'action rurale dans le département de la Réunion.*

Les communes de FFR seront classées en fonction de cet indice en ordre décroissant. Les communes qui intègrent la FFR+ sont celles du premier quart du classement en fonction de l'indice (donc celles qui sont le plus en difficulté).

Le zonage en FFR et en FFR+ est établi par arrêté des ministres chargés des collectivités et du budget, et révisé tous les 6 ans, sur la base des données de l'Insee.

	ZRR	ZORCOMIR	BER	FRR	FRR+
Cas d'éligibilité 1	<p>-Densité de population inférieure ou égale à la densité médiane des EPCI à FP <u>et :</u></p> <p>-et Revenu fiscal par unité de consommation médian inférieur ou égal à la médiane des revenus médians par EPCI à FP</p>	<p>Population municipale inférieure à 3500 habitants</p>	<p>Zones d'emploi délimitées par :</p> <p>-taux de chômage au 30 juin 2006 supérieur de trois points au taux national (BIT)</p> <p>-baisse de population annuelle moyenne entre les recensements de 1990 et 1999 supérieure en valeur absolue à 0,15%</p> <p>-Baisse annuelle moyenne de l'emploi entre 2000 et 2004 supérieure en valeur absolue à 0,75% (Insee)</p>	<p>-Densité de population inférieure ou égale à la densité médiane des EPCI à FP <u>et :</u></p> <p>-et Revenu disponible par unité de consommation médian inférieur ou égal au 35e centile des revenus médians par EPCI à FP</p>	<p>EPCI à FP confronté sur une période d'au moins dix ans à des difficultés particulières, appréciées en fonction d'un indice synthétique.</p> <p>Le premier quart des communes de l'indice classées par ordre décroissant est classé en FRR+</p>
Cas d'éligibilité 2	<p>Communes maintenues au titre des anciens critères :</p> <p>-Communes dans cantons d'une densité de population inférieure ou égale à 5 habitants/km2 <u>ou :</u></p> <p>-Arrondissement de densité inférieure ou égale à 33 habitants/km2 ou canton d'une densité inférieure ou égale à 31 habitants/km2</p> <p>-et l'arrondissement ou le canton devait avoir connu une perte de population entre les deux précédents recensements, ou une perte de population active, ou un taux de population active agricole supérieure au double de la moyenne nationale</p>	<p>Communes qui n'appartient pas à une aire urbaine de plus de 10000 emplois</p>		<p>Si l'intérêt général le justifie, classement à titre complémentaire par le préfet de l'ensemble des communes d'un bassin de vie :</p> <p>-dont la densité de population est inférieure ou égale à la densité médiane nationale des bassins de vie</p> <p>-et dont le revenu disponible par unité de consommation médian est inférieur ou égal au 35e centile des revenus médians des bassins de vie</p>	
Cas d'éligibilité 3		<p>Communes qui comprennent un nombre d'établissements commerciaux inférieur ou égal à 10</p>		<p>Communes de 6 départements peu denses et en déprise démographique classées d'office :</p> <p>-Haute- Marne -Nièvre -Creuse -Indre -Meuse -Cantal</p>	
Cas d'éligibilité 4				<p>Communes de Guyane et de la Réunion comprises dans la zone d'action spéciale</p>	

2. Les zones FRR et FRR+ ouvriront des conditions harmonisées d'exonérations fiscales pour les entreprises

a. Les entreprises qui s'implantent en FRR et FRR+ bénéficieront d'allègements d'impôts sur les bénéfices

Les **entreprises créées** dans une FRR entre le 1^{er} juillet 2024 et le 31 décembre 2029 et qui exercent une activité industrielle, commerciale ou artisanale, ou professionnelle non commerciale (ce qui inclut notamment les activités libérales) ⁽¹⁾ bénéficieront d'exonérations d'impôt pour leurs bénéfices (IR ou IS) réalisés dans la zone.

L'exonération s'applique pour cinq ans à compter de l'année qui suit la création de l'établissement. À l'issue de la période d'exonération, l'entreprise bénéficie d'une entrée progressive dans l'impôt : sa base imposable fait l'objet d'un abattement égal à 75 % la première année, 50 % la deuxième et 25 % la troisième. À partir de la quatrième année suivant la période d'exonération, elle paie l'impôt normalement.

	5 ans suivant la création (ou la reprise en ZFRR +)	6e année	7e année	8e année	A partir de la 9e année
Exonération des bénéfices	100%	75%	50%	25%	0%

Cette durée d'exonération totale et d'entrée progressive des bénéfices dans l'impôt reprend le régime existant pour les ZRR.

Pour bénéficier des exonérations, les entreprises doivent être implantées dans les zones FRR ou FRR+.

Le dispositif vise les micros entrepreneurs et les petites et moyennes entreprises ⁽²⁾. Le siège social de l'entreprise ainsi que l'ensemble de son activité et de ses moyens d'exploitation doivent être implantés dans la zone. Le champ est donc substantiellement étendu par rapport aux ZRR ou aux ZoRCoMiR qui visent les entreprises de moins de 11 salariés (une PME peut compter jusqu'à 249 employés).

S'il s'agit d'une activité « *non sédentaire* », il faut que la part de cette activité réalisée en dehors de la zone soit d'au plus 25 % du chiffre d'affaires de cette activité. Au-delà de 25 %, les bénéfices sont soumis à l'IS ou à l'IR dans les

(1) Précisées à l'article 92 du code général des impôts. Le maintien des activités libérales peut notamment contribuer à la lutte contre les déserts médicaux.

(2) Au sens de l'annexe I au règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité.

conditions de droit commun en proportion du chiffre d'affaires réalisé en dehors des zones. Cette condition de chiffre d'affaires s'apprécie par exercice.

Comme pour les zonages actuels, le bénéfice des exonérations est subordonné au respect du règlement relatif aux aides d'État de faible montant (*de minimis*)⁽¹⁾.

Comme pour les entreprises dont la commune d'implantation sort de ZRR, les exonérations restent applicables pour leur durée restant à courir lorsque la commune d'implantation de l'activité sort de la liste des communes classées en zone FRR ou FRR+.

b. Les FRR+ ouvriront droit à des allègements renforcés : elles visent les créations d'activités

Les communes de FRR+ sont distinguées parmi les communes de FRR : elles bénéficient par construction de tous les allègements fiscaux prévus en FRR.

Comme le précise l'évaluation préalable, dans ces zones particulièrement en difficulté, « *l'objectif ne serait pas seulement de favoriser le développement économique, mais également d'assurer la pérennité des entreprises déjà installées* ».

Pour cette raison, les exonérations sont ouvertes non seulement aux créations d'entreprises, **mais aussi aux créations d'activités** (industrielles, commerciales, artisanales ou professionnelles non commerciales) ainsi qu'aux **reprises d'entreprises en difficulté**. Le champ des exonérations est donc plus étendu, car une entreprise déjà créée peut créer une nouvelle activité dans la zone (par exemple par un transfert d'activité). En FRR+, cette création d'activité ou la reprise d'entreprise en difficulté pourra donc être exonérée (d'IR ou d'IS, mais aussi, selon les délibérations locales, de CFE et de TFPB, voir *infra*). S'agissant des reprises d'entreprises en difficulté, on note que si elles étaient incluses pour les exonérations dans les ZRR, elles ne le seront que dans les zones FRR+ (et pas FRR « socle »).

En revanche, l'évaluation préalable précise que, tant en FRR qu'en FRR+, les exonérations s'appliquent aux filiales et aux franchises, cette question ayant pu nourrir des contentieux et débats juridiques en ce qui concerne les zonages actuels.

(1) Règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission, du 18 décembre 2013, relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis. Ce règlement autorise des aides qui n'excèdent pas un montant de 200 000 euros sur une période de trois exercices fiscaux.

c. Les collectivités du bloc communal classées en FRR et FRR+ pourront également exonérer de TFPB et de CFE les entreprises bénéficiaires des exonérations sur les bénéfices

Les communes et EPCI à fiscalité propre peuvent exonérer de CFE les établissements exerçant une activité (même champ d'activités que pour les bénéfices) dans une FRR (**32° du I**).

Les communes et EPCI à fiscalité propre peuvent en outre exonérer de TFPB les immeubles situés en FRR et rattachés à un établissement qui remplit les conditions pour bénéficier de l'exonération de CFE (**20° du I**).

En FRR+, ces exonérations peuvent en outre être étendues aux extensions d'établissements (c'est-à-dire toute variation positive de la valeur locative) ⁽¹⁾ réalisées jusqu'au 31 décembre 2029.

Les modalités d'exonération sont alignées sur celles prévues pour les bénéfices : exonération pendant cinq ans, suivie d'un abattement sur la base nette taxable qui permet une entrée progressive de l'assiette (ici, foncière, à partir de la valeur locative cadastrale) dans l'impôt (75 % d'abattement de la base nette imposable la première année, puis 50 % la deuxième et 25 % la troisième). Pour la CFE, l'exonération s'applique à compter de l'année qui suit la création, ou de la deuxième année qui suit l'extension de l'établissement (une extension d'établissement n'étant pas imposable à la CFE la première année). L'exonération de TFPB cesse de s'appliquer l'année suivant celle où les immeubles ne sont plus affectés à une activité exonérée.

Le redevable doit adresser la demande d'exonération de CFE et transmettre les éléments d'identification des immeubles concernés par l'exonération de TFPB au service des impôts dans les délais pour bénéficier de l'exonération ⁽²⁾. Pour les années suivantes, une déclaration n'est nécessaire qu'en cas de modification d'un élément quelconque servant à l'établissement de l'exonération.

Pour une application dès le 1^{er} juillet 2024 des exonérations de TFPB et de CFE, les délibérations devront être prises dans les 90 jours suivant la publication de l'arrêté fixant la liste des communes classées en zone FRR.

Les exonérations de fiscalité locale prises par les collectivités dans les ZRR continueront à s'appliquer pour leur durée restant à courir (**E du XXI**).

(1) *Constructions nouvelles, agrandissement, changement d'affectation ayant pour objet de rendre imposable une propriété précédemment exonérée, changements de nature à modifier la méthode d'évaluation foncière ou encore revalorisation annuelle de la base locative.*

(2) *Avant le 1^{er} janvier de l'année d'exonération pour la TFPB (présent article), et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai ou, en cas de création d'établissement ou de changement d'exploitant ou d'activité en cours d'année, l'année suivant celle de la création ou du changement au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai (article 1477 du CGI).*

d. Des dispositions anti-abus

De manière habituelle concernant les exonérations zonées, le **6° du I** et le **20° du I** prévoient que les exonérations applicables dans les zones FRR et FRR+ sont exclusives de celles prévues dans les autres dispositifs zonés.

Si l'établissement ou l'immeuble est éligible à l'un de ces régimes, et à celui en FRR (et FRR+), et qu'il souhaite bénéficier de ce dernier, l'entreprise doit exercer un droit d'option en ce sens. Ce dernier est irrévocable et emporte renonciation définitive aux autres régimes. À défaut d'option, le redevable continue de bénéficier de l'application du régime dont il bénéficiait avant l'institution de l'exonération propre aux FRR et FRR+. Ce droit d'option s'applique symétriquement aux autres dispositifs d'exonérations zonées.

Une « clause anti-délocalisation » est prévue, comme elle existe actuellement en ZRR : une entreprise qui cesse volontairement son activité dans une zone FRR (c'est-à-dire un abandon qui n'est pas dû à une force majeure) en délocalisant (c'est-à-dire un transfert physique) cette activité moins de cinq ans après avoir bénéficié pour la première fois de l'exonération d'impôt sur les bénéfices, devra s'acquitter du montant correspondant aux exonérations d'impôts dont elle a bénéficié, dès l'année de la délocalisation.

Une « clause anti-abus » prévoit qu'une même personne ne peut pas bénéficier deux fois du dispositif d'exonération, y compris si elle change simplement de structure juridique (sauf pour la durée restant éventuellement à courir). En effet les exonérations ne s'appliquent pas aux activités qui bénéficient ou ont bénéficié, au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant la création dans la FRR, d'une exonération sur les bénéfices liée à un zonage (ZFU, BER, ZRD, ZFANG ⁽¹⁾, ZRR, BUD, ZDP) ou d'une prime d'aménagement du territoire (versée dans les ZAFR).

L'entrée en vigueur des zones FRR et FRR+ intervient le 1^{er} juillet 2024, les ZRR, BER et ZoRCoMiR prenant fin le 30 juin 2024 (**4° du I**).

3. Les autres zonages, au bénéfice des territoires urbains ou en reconversion, sont prorogés jusqu'en 2026

Les QPV (**15° et 29° du I et XX**) et les ZFU-TE (**3° du I**) sont prorogés en 2024.

Les BUD (**7° et 21° du I**), les ZDP (**8° et 22° du I**) et les ZRCV (**2° du XIX**) sont prorogées jusqu'en 2026.

Les ZAFR et ZAIPME sont prorogées jusqu'en 2027 (**1°, 26° et 28° du I**).

(1) Zones franches d'activités ancienne génération situées outre-mer.

Les ZRR, y compris pour les communes maintenues dans le zonage au titre des critères antérieurs à la réforme de 2015, sont prorogées jusqu'au 30 juin 2024 (**27° du I, XVII, XVIII et E du XXI**), tout comme les BER (**XV du présent article**) et les ZoRCoMiR (**1° du XIX**) avant la fusion de ces zonages en FRR à compter du 1^{er} juillet 2024.

Le présent article procède à des coordinations pour les références aux zones fusionnées dans d'autres dispositions relatives à la fiscalité des bénéficiés (**9°, 10°, 11° et 16° du I**) ou à la fiscalité locale (**12°, 13°, 14° 16°, 17°, 18°, 19°, 23°, 24°, 25°, 30°, 31°, 33°, 34°, 35°, 37° du I**).

Les exonérations de cotisations sociales et autre incitations juridiques ou financières associées aux ZRR sont basculées sur les zones FRR (**III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII et XIII du présent article**). Des coordinations de références sont aussi opérées dans le livre des procédures fiscales (**II du présent article**), dans la loi de 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire (qui a créé les ZRR – **XIV du présent article**) et dans la loi « NOTRe » ⁽¹⁾ (**XVI**).

III. L'IMPACT BUDGÉTAIRE ET ÉCONOMIQUE

1. La réforme est utile pour soutenir l'implantation des entreprises

Cet article propose une réforme des zonages ruraux qui paraît nécessaire pour plusieurs raisons :

– les différents zonages ruraux se recoupent déjà largement, tout en prévoyant des allègements fiscaux dont les modalités diffèrent, sans motif autre que la sédimentation progressive de dispositifs historiquement distincts ;

– la complexité et la superposition de ces zonages entravent l'efficacité de l'action publique en milieu rural, comme en témoigne le faible taux de recours aux allègements fiscaux associés ;

– au total, l'efficacité de ces dispositifs dispersés semble faible selon les évaluations disponibles. Elles constituent un « coup de pouce » appréciable pour certaines entreprises, sans avoir de caractère déclencheur sur une décision d'implantation.

La refonte de ces zonages dans un dispositif unique, bien identifié des communes comme des entreprises, et avec un régime d'exonérations fiscales simplifié et harmonisé est donc opportune. Les entreprises pourront bénéficier d'exonérations similaires sur l'ensemble de leurs impôts commerciaux.

Notamment, l'extension claire des exonérations aux extensions d'activités, et donc aux franchises et aux filiales (contrairement à ce qui existe en ZRR, mais

(1) Loi portant sur la nouvelle organisation territoriale de la République (NOTRe) du 7 août 2015.

aussi dans les ZAFR, les BUD et les ZDP), manifeste la volonté de soutenir tous les commerces de proximité en milieu rural, quelle que soit la forme d'organisation de l'entreprise. De même, l'extension des entreprises bénéficiaires jusqu'aux PME évite de discriminer en fonction de la taille des entreprises alors que les entreprises moyennes peuvent contribuer fortement à la revitalisation économique d'un territoire rural. Les allègements fiscaux prévus et donc les zones rurales pourront attirer un champ plus vaste d'entreprises.

La simplification des allègements fiscaux devrait améliorer la connaissance et le taux de recours au dispositif par les entreprises.

L'entrée en vigueur au 1^{er} juillet 2024 laisse le temps à l'administration, en concertation avec les territoires, d'établir le classement des communes dans les deux niveaux de zonage, dans le cadre qu'aura fixé la loi.

Le moment venu, il conviendra d'évaluer l'efficacité du dispositif, tant du point de vue des collectivités locales que des entreprises, ceci afin d'ajuster éventuellement ses modalités.

2. La réforme devrait aboutir à un zonage plus souple et plus adapté aux réalités rurales

S'agissant de la baisse du nombre des communes zonées entre les ZRR et le zonage FRR, la différence résultera essentiellement de la sortie du dispositif de communes maintenues en ZRR alors qu'elles ne satisfaisaient plus les critères réformés en 2015 (pour une application depuis 2017). Il n'y aurait pas de sens à retarder encore, sept années après, la mise en place effective de critères modernisés. Le choix d'une maille intercommunale (comme, d'ailleurs, c'était le cas en ZRR) permet en outre de tenir compte de la réalité de l'intégration intercommunale, toutes les communes étant désormais par principe couvertes par une intercommunalité à fiscalité propre. Ensuite, la souplesse laissée au préfet de région est appréciable : sur la base de son appréciation de l'intérêt général et de critères socio-économiques relatifs aux bassins de vie de la région, il pourra ajouter des communes au zonage à titre complémentaire. **Le zonage est donc évolutif et pourra donc suivre finement les réalités locales.** En outre, les communes qui ne seraient pas zonées en FRR pourront bénéficier des nombreux zonages prorogés ou d'autres dispositifs de soutien au développement économique.

3. Cette réforme peut être le préalable à une évolution des autres zonages

S'agissant des zonages urbains (QPV et ZFU-TE), leur prorogation jusqu'en 2024 permet d'attendre la fin de la concertation locale actuellement en cours sur les contrats de ville 2024-2030 pour engager une réforme. Comme le relève l'évaluation préalable, *« le manque de cohérence de la géographie prioritaire de la politique de la ville peut s'expliquer par l'existence de deux zonages distincts. »*

La prolongation des zonages au bénéfice des territoires en reconversion (BUD, ZDP, ZRCV, ZAFR et ZAIPME) jusqu'en 2026 ou 2027 est également cohérente, dans la mesure où ces régimes s'inscrivent dans des plans d'actions de long terme.

Ainsi, s'agissant des ZRCV, l'année 2026 correspond à l'échéance des programmes « Action cœur de Ville (acte II) » et « Petites villes de demain ». Pour les BUD, 2026 correspond à l'échéance du programme ERBM.

Les ZAFR, avec lesquelles s'articulent les ZAIPME, s'inscrivent dans le cadre européen des lignes directrices relatives aux aides à finalité régionale 2022-2027. La prorogation de ces zonages jusqu'en 2027 apparaît donc aussi opportune.

Dans l'évaluation préalable, le Gouvernement évalue ainsi le coût pour l'État (donc du fait de l'exonération des bénéficiaires) de la création des zones FRR et FRR+, et de la prorogation des autres zonages (en millions d'euros) :

2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	2036	2037	2038
0	150	110	180	250	290	310	300	250	170	110	70	30	10	0

Note : cette évaluation est réalisée sur la base des données fiscales au titre de 2021 et tient compte des estimations des coûts par année de création et de reprise.

Le coût d'ensemble s'élèverait ainsi à 2,23 milliards d'euros sur la période 2025-2037, dont :

- 170 millions d'euros au titre des exonérations fiscales attachées aux ZRR et BER prorogés pour six mois, qui peuvent courir jusqu'à 2032 :
- 1,67 milliard au titre des zones FRR et FRR+ ;
- 170 millions (sur la période 2025-2032) au titre des dépenses fiscales attachés aux QPV et ZFU-TE ;
- 10 millions au titre des BUD et ZDP (prorogés pour trois ans) ;
- et 200 millions d'euros pour les exonérations associées aux ZAFR (sur la période 2025-2032).

*

* *

Article 8

Aménagement de la suppression de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

Résumé du dispositif proposé

Le présent article prévoit la suppression progressive de la CVAE d'ici à 2027, plutôt que 2024. La cotisation minimum est supprimée dès 2024. Le taux de la taxe additionnelle à la CVAE (TA-CVAE), affectée aux chambres consulaires, est ajusté pour neutraliser l'effet de la suppression progressive de la CVAE sur les recettes de ces dernières.

Dernières modifications intervenues

La loi de finances pour 2021 a supprimé la part régionale de CVAE, compensée par l'affectation d'une part dynamique de TVA. Les régions percevaient alors 50 % de la CVAE. En conséquence :

- le taux théorique de CVAE a alors été divisé par deux, de 1,5 % à 0,75 %, ainsi que le taux effectif calculé à partir d'un barème en fonction du chiffre d'affaires et qui correspond à la CVAE réellement supportée par les entreprises ;
- la CVAE minimum, le dégrèvement complémentaire et le seuil d'assujettissement aux acomptes ont été réduits de moitié ;
- le plafonnement de la contribution économique territoriale – CET (composée de la CVAE et de la cotisation foncière des entreprises – CFE) en fonction de la valeur ajoutée (PVA), qui ouvre droit à un dégrèvement de CFE par l'État lorsque la CET excède ce plafond, a été abaissé de 3 % à 2 % de la valeur ajoutée afin d'éviter une neutralisation partielle de la baisse de la CVAE ;
- le taux de la TA-CVAE a été doublé de 1,73 % à 3,46 % afin de ne pas grever les ressources de CCI France et du réseau consulaire.

Cette réforme a allégé la charge fiscale de plus d'un demi-million d'entreprises à hauteur de 7,2 milliards d'euros. Pour l'État, le coût budgétaire supporté s'est établi en rythme de croisière à 5,5 milliards d'euros par an.

Elle a par ailleurs permis aux régions d'éviter la baisse de CVAE liée à la crise sanitaire, en 2021 ou en 2022, tout en bénéficiant avec la TVA d'une recette au rendement plus dynamique et prévisible.

La loi de finances pour 2023 a prévu la suppression des parts communales ou intercommunales et départementales de la CVAE (environ 10 milliards d'euros au total) en deux ans :

- en 2023, le taux de la CVAE est divisé par deux et le produit restant est transféré à l'État, les collectivités étant immédiatement compensées par des fractions de TVA ;
- en 2024, il était prévu de supprimer entièrement la CVAE.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission des finances a adopté deux amendements identiques, avec l'avis favorable du rapporteur général, visant à inscrire dans les modalités de compensation de la CVAE une garantie de TVA « socle » pour les départements (en cas de baisse de la TVA liée à la conjoncture économique). Cette garantie avait été incidemment supprimée dans la loi de finances pour 2023.

La commission des finances a adopté l'article ainsi amendé. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT : L'ACHÈVEMENT DE LA SUPPRESSION PROGRESSIVE DE LA CVAE EN 2024

La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) constitue, avec la cotisation foncière des entreprises (CFE), la contribution économique territoriale (CET) qui a partiellement remplacé la taxe professionnelle à compter de 2010.

La CVAE est due par les entreprises situées dans le champ de la CFE et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 euros. L'assiette est la valeur ajoutée fiscale.

Son produit était à l'origine partagé entre le bloc communal (essentiellement les EPCI) ⁽¹⁾, les départements et les régions.

La CVAE est due par les entreprises indépendamment du caractère bénéficiaire ou déficitaire de leur exercice, à l'image d'autres impôts de production. Elle est donc considérée comme un impôt davantage nocif pour l'économie que les impôts sur les bénéfices comme l'impôt sur les sociétés (IS).

La loi de finances pour 2021 a supprimé la part régionale de CVAE (50 % du produit total). En compensation, les régions ont bénéficié en 2021 d'une fraction de TVA égale à la CVAE qu'elles avaient perçue en 2020 et, à compter de 2022, cette fraction de TVA suit la dynamique nationale. En conséquence, le taux légal a été divisé par deux et est passé de 1,5 % à 0,75 %. À noter que la substitution de TVA à la CVAE régionale a permis aux régions « d'enjamber » la baisse du rendement de la CVAE liée à la crise sanitaire (− 1 % en 2021 et − 3,5 % en 2022). En outre, la TVA est une ressource plus stable et plus dynamique que la CVAE (+ 8,6 % en 2022).

La loi de finances pour 2023 a ensuite engagé la suppression progressive sur deux ans (2023 et 2024) de la part restante de la CVAE affectée au bloc communal et aux départements :

(1) Au sein du bloc communal, le produit est affecté à l'EPCI si celui-ci est à fiscalité professionnelle unique (FPU). Il est réparti entre les communes et l'EPCI si celui-ci est à fiscalité additionnelle (FA). Au 1^{er} janvier 2023, on compte 1 089 EPCI à FPU sur 1 254 EPCI à fiscalité propre. Concrètement, les EPCI perçoivent l'essentiel de la CVAE et, plus généralement, de la fiscalité économique, ce qui est cohérent avec leurs compétences au sein du bloc communal.

– dès 2023, les collectivités territoriales cessent de percevoir la CVAE, et reçoivent en compensation des fractions de TVA. Le taux de la CVAE a été à nouveau divisé par deux en 2023 (à 0,375 %). L'État perçoit la CVAE en extinction (comme pour la taxe d'habitation, dont la suppression a été progressive à compter de 2020 et complète en 2023)⁽¹⁾.

– en 2024, il est prévu la suppression complète de cet impôt.

Pour le bloc communal comme les départements, le « socle » (hors dynamique) de la compensation en TVA est calculé sur une moyenne des années 2020 à 2023⁽²⁾. L'inclusion de l'année 2023 (le produit de CVAE qui aurait dû être perçu par les collectivités locales en l'absence de réforme) permet de tirer à la hausse le produit historique à compenser.

Avec la dynamique de la TVA en 2023, ces modalités de compensation permettent de garantir aux collectivités un niveau de compensation en hausse de 13,6 % par rapport à la ressource de CVAE dont elles ont bénéficié en 2022. En 2023, les départements devraient ainsi percevoir 4,9 milliards d'euros de compensation, et le bloc communal 5,5 milliards d'euros (10,4 milliards d'euros au total)⁽³⁾.

Il résulte donc de cette compensation une augmentation de la « ressource CVAE » de près de 12 % pour les collectivités territoriales, en même temps qu'un allègement substantiel de la fiscalité de production pour les entreprises.

S'agissant de la dynamique de la compensation de TVA, pour les départements, elle suit les mêmes modalités que pour les régions, c'est-à-dire qu'elle reflète la dynamique annuelle de cet impôt au niveau national.

Pour le bloc communal, il est prévu de « territorialiser » la dynamique en l'affectant à un « Fonds national d'attractivité économique des territoires » (FNAET) dont les modalités de répartition ont été fixées par décret⁽⁴⁾, mais seulement pour l'année 2023. Pour cet exercice, la dynamique (322 millions d'euros, dont 317 millions pour les EPCI et 6 millions pour les communes) est répartie sur la base des données déclarées en 2022 par les entreprises au titre de la

(1) Lorsque la CVAE était affectée aux collectivités locales, les entreprises bénéficiaient d'un « dégrèvement barémique » pris en charge par l'État au bénéfice des collectivités selon un barème fonction du chiffre d'affaires (montant de 2,2 milliards d'euros en 2022). Le taux effectivement appliqué aux entreprises (combinaison du taux légal et du dégrèvement) était donc progressif en fonction du chiffre d'affaires. Dans la mesure où depuis 2023 l'État perçoit la CVAE, le dégrèvement est remplacé par un ensemble de taux reprenant les anciens seuils de chiffres d'affaires du barème. Sous 500 000 euros de chiffre d'affaires, le « dégrèvement » est total (le taux est de 0 %) et au-delà de 50 millions d'euros de chiffre d'affaires, le « dégrèvement » est nul (le taux applicable est de 0,375 %).

(2) Pour l'année 2023, est pris en compte le produit de CVAE collecté par l'État en 2022 et qui aurait dû être perçu en 2023 par les collectivités en l'absence de réforme.

(3) Rapport sur la situation des finances publiques locales annexé au présent projet de loi de finances.

(4) Décret n° 2023-364 du 13 mai 2023.

CVAE ⁽¹⁾, ce qui constitue une solution transitoire, la CVAE ayant vocation à être supprimée.

Pour les années suivantes, les critères retenus doivent permettre de conserver un lien entre le produit perçu et les politiques locales en faveur des investissements des entreprises. Sur ce point, un rapport gouvernemental ⁽²⁾ préconise un dispositif en deux temps :

– une période intermédiaire en 2024, pour avancer dans la réflexion, avec une répartition selon les critères actuels, actualisés sur la base des déclarations d'effectifs des entreprises ;

– à partir de 2025 ou 2026, l'utilisation de nouveaux critères à l'issue de travaux complémentaires à mener avec les associations de collectivités.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ : UN ÉCHELONNEMENT DE LA SUPPRESSION DE LA CVAE SUR QUATRE ANNÉES JUSQU'À 2027

Le présent article propose d'**échelonner sur quatre années la suppression de la CVAE**, avec une suppression complète en 2027.

Le taux de la CVAE (0,375 % en 2023) est abaissé à 0,28 % en 2024, 0,19 % en 2025 et 0,09 % en 2026 (**1° du B** du présent article) et la CVAE est supprimée en 2027 ⁽³⁾.

Le taux du plafonnement de la contribution économique territoriale (CET) en fonction de la valeur ajoutée est également abaissé progressivement sur quatre ans, suivant la baisse de la CVAE. Pour mémoire, ce plafonnement vise à éviter qu'une entreprise dégageant une faible valeur ajoutée (payant donc une faible CVAE) mais disposant pour son activité de biens immobiliers à forte valeur locative (payant donc une forte CFE) acquitte au total une CET jugée excessive. Ce plafonnement s'impute sur la CFE ⁽⁴⁾ et consiste en un dégrèvement pris en charge par l'État (1 049 millions d'euros en 2022). La loi de finances pour 2021 l'avait abaissé de 3 % à 2 % de la valeur ajoutée (en cohérence avec la suppression de la CVAE régionale, pour éviter que la baisse de la CVAE soit en tout ou partie neutralisée pour les entreprises bénéficiaires du plafonnement par une hausse corrélative de CFE). En cohérence avec la suppression des parts de CVAE du bloc communal et des départements, la loi de finances pour 2023 l'a à nouveau abaissé à 1,625 % en 2023. Le taux cible de 1,25 % qui devait s'appliquer en 2024 avec la suppression complète de CVAE sera donc atteint en 2027 (**A du III**).

(1) Les entreprises mono-établissements sont imposées dans leur commune d'implantation, et les entreprises multi-établissements sont imposées dans chaque commune d'implantation, pour un tiers en fonction de la valeur locative des immobilisations et pour deux tiers en fonction de l'effectif employé.

(2) Territorialisation de la compensation de la CVAE, mai 2023, transmis au Rapporteur général.

(3) L'équivalent de l'ancien dégrèvement barémique, à savoir un ensemble de taux fonction du chiffre d'affaires, est conservé. Le taux de chaque tranche de chiffre d'affaires est divisé par deux.

(4) La CET due après plafonnement ne peut cependant être inférieure à la cotisation minimum de CFE.

La cotisation minimum (qui était variable selon le chiffre d'affaires) est en revanche supprimée dès 2024 (la CVAE n'est plus due quand elle est inférieure à 63 euros), ce qui exonère de CVAE dès 2024 environ 300 000 entreprises, selon l'exposé des motifs de l'article (**C du I**).

Le taux de la taxe additionnelle à la CVAE (TA-CVAE), affectée à CCI France, est augmenté progressivement sur les quatre prochaines années (de 6,92 % en 2023 à 27,68 % en 2026, **E du I**). La TA-CVAE est en effet assise sur la cotisation de CVAE. L'augmentation annuelle du taux jusqu'à l'extinction de la CVAE devrait neutraliser les effets de la suppression progressive de la CVAE sur cette taxe additionnelle et maintenir son rendement constant pour le réseau consulaire jusqu'en 2027 (la loi de finances pour 2023 prévoyait initialement que cette recette disparaîtrait avec la CVAE en 2024, la perte, de 245 millions d'euros ⁽¹⁾, n'étant effective pour CCI France qu'à compter de 2025 compte tenu des modalités de reversement par l'État). Cette recette est donc maintenue pour trois années supplémentaires pour CCI France.

Des coordinations manquantes dans le droit en vigueur sont opérées pour le calcul des attributions de compensation ⁽²⁾, pour prendre en compte les fractions de TVA qui succèdent à la CVAE dans les recettes des EPCI (**F du I**), et pour préciser que la CVAE n'est plus incluse dans les recettes fiscales reversées aux collectivités ³ (**II** du présent article).

Les **B et C** procèdent à des coordinations dans la loi de finances pour 2023 et le **IV du présent article** précise les entrées en vigueur échelonnées.

III. L'IMPACT BUDGÉTAIRE ET ÉCONOMIQUE

Cet article reporte échelonne jusqu'en 2027 la suppression de la CVAE qui devait intervenir en 2024 mais ne remet pas en cause la suppression de cet impôt de production qui pénalise l'investissement et la compétitivité des entreprises, notamment industrielles.

L'échelonnement de la suppression permettra une nouvelle baisse de la pression fiscale des entreprises dès 2024. La CVAE restante (qui devrait atteindre environ 3,9 milliards d'euros en 2023) sera ainsi réduite d'un quart chaque année jusqu'en 2027. Selon l'évaluation préalable, le nombre de redevables de la CVAE sera réduit de plus de 50 % dès 2024. Cet échelonnement vise à concilier le soutien à la compétitivité des entreprises avec l'impératif de maîtrise des comptes publics.

Pour l'État, la perte de recettes est ainsi répartie (selon l'évaluation préalable, en milliards d'euros) :

(1) Il s'agit d'un plafond légal « mordant », l'excédent (50 millions prévus en 2024) étant reversé à l'État.

(2) Les attributions de compensation permettent aux EPCI de reverser aux communes des montants de fiscalité économique (y compris, avant sa suppression, la CVAE) en tenant compte des transferts de charges opérés entre EPCI et communes.

(3) Les impôts locaux collectés par la DGFIP sont reversés par douzièmes chaque mois aux collectivités locales.

	2024	2025	2026	2027	2028	2029
Pertes de recettes si la CVAE avait été supprimée en 2024	3,9	3,6	3,8			
Pertes de recettes avec la réforme du présent article	0,9	1,8	2,8	3,9	3,9	4

Note : le coût net tient compte de l'impact sur l'IR et l'IS (la CVAE étant déductible du résultat imposable)

La TVA est devenue une ressource essentielle des collectivités ces dernières années, et cette tendance s'accroît en 2024.

ÉVOLUTION DES FRACTIONS DE TVA VERSÉES AUX COLLECTIVITÉS LOCALES

(en milliards d'euros)

Fractions de TVA (en Md€)	2018	2019	2020	2021	2022	Prév 2023	Prév 2024
Communes (ex CVAE)						0,1	0,1
EPCI-FP (ex CVAE)						5,4	5,6
EPCI (ex TH-RP)				7,2	7,9	8,1	8,5
Ville de Paris (ex TH-RP)				0,7	0,7	0,8	0,8
Bloc communal				7,9	8,6	14,4	15,1
Départements (ex TFPB)				14,9	16,2	16,8	17,5
Départements (fonds de sauvegarde)				0,3	0,3	0,3	0,3
Départements (ex CVAE)						4,9	5,1
Départements				15,1	16,4	21,9	22,9
Régions (ex CVAE)				9,8	10,6	11,0	11,5
Régions (ex DGF)	4,2	4,3	4,0	4,6	5,0	5,2	5,4
Régions	4,2	4,3	4,0	14,3	15,6	16,2	16,9
Total	4,2	4,3	4,0	37,4	40,6	52,5	54,9

Source : Rapport sur la situation des finances publiques locales annexé au présent projet de loi de finances.

*
* *

Article 9

Mécanisme d'encadrement de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux portant sur les réseaux de télécommunications fixes

Résumé du dispositif proposé

Cet article institue un mécanisme d'encadrement du tarif de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseau (IFER) qui porte sur les lignes de télécommunications fixes, c'est-à-dire les réseaux cuivre ou fibre (« IFER fixe »), afin de limiter autour d'un plafond fixé à 400 millions d'euros la hausse du rendement anticipée dans le contexte de la migration technologique des lignes cuivre vers les lignes fibre dans les prochaines années et de la fin de l'exonération des lignes fibre.

Il complète le mécanisme de plancher actuel sans le remplacer. Ce système constituera un mécanisme de rappel sur le tarif de l'année suivante qui est diminué en réaction au dépassement du plafond l'année précédente. Ainsi, le produit de l'IFER fixe devrait connaître une augmentation d'une ampleur maîtrisée au delà de 400 millions d'euros. Le tarif est en outre revalorisé annuellement en fonction de l'inflation (après application du plancher ou du nouveau plafond). Au total, ce système garantira de la visibilité aux collectivités territoriales et aux opérateurs, sans entraver les investissements nécessaires pour l'accès de tous au très haut débit et sans entraîner de surcoût pour les consommateurs, tout en permettant aux régions de bénéficier d'un surplus temporaire de recettes annuel sur les prochaines années.

Dernières modifications intervenues

La loi de finances pour 2011 a introduit un mécanisme d'ajustement du tarif pour garantir un produit d'IFER fixe plancher de 400 millions d'euros, afin de tenir compte de la réduction du nombre de lignes cuivre.

La seconde loi de finances rectificative pour 2017 a élargi l'assiette de l'IFER fixe à l'ensemble des réseaux de communications électroniques en fibre optique.

Chaque année, le tarif est revalorisé par arrêté ministériel en fonction de l'inflation prévisionnelle.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission des finances a adopté cet article sans modification. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

1. L'IFER sur les lignes fixes de télécommunications devait assurer la neutralité économique de la suppression de la taxe professionnelle et a donc été conçu pour un rendement relativement stable

L'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseau (IFER) comprend 9 composantes, chacune étant associée à une catégorie particulière d'équipements dans certains secteurs liés à l'énergie, au transport ou à la communication. Chaque composante possède sa propre méthode de calcul, avec une contribution qui dépend généralement de la puissance ou d'autres mesures physiques des équipements possédés par l'entreprise.

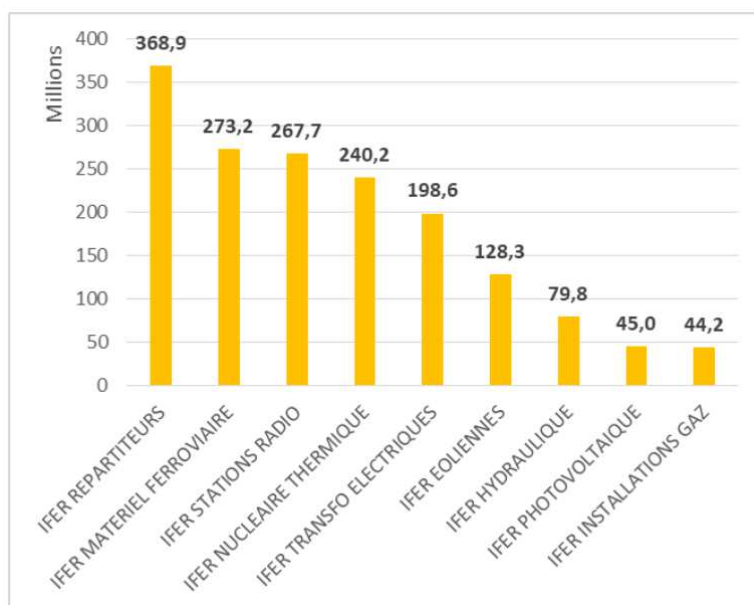
Le double objectif de cette imposition qui, avec la contribution économique territoriale (CET), a succédé à la taxe professionnelle (TP), était de limiter le gain résultant de la suppression de la TP pour les entreprises de réseau et de continuer à procurer des recettes fiscales aux territoires accueillant ces équipements.

Le produit des IFER, 1,7 milliard d'euros en 2022, représente l'équivalent de 3 % de la fiscalité des entreprises utilisée pour le financement des services publics locaux.

L'article 1599 *quater* B du CGI soumet à l'IFER le réseau téléphonique classique (les « *répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre* » ⁽¹⁾, qui servent aussi aux lignes ADSL) et les réseaux de communications électroniques en fibre optique ⁽²⁾. Cette imposition porte donc sur les réseaux de télécommunications fixes (une autre composante de l'IFER porte sur les stations radioélectriques, pour les lignes de téléphonie mobile). C'est la première composante de l'IFER en rendement (données 2021).

RENDEMENT DES DIFFÉRENTES COMPOSANTES DE L'IFER

(en millions d'euros)



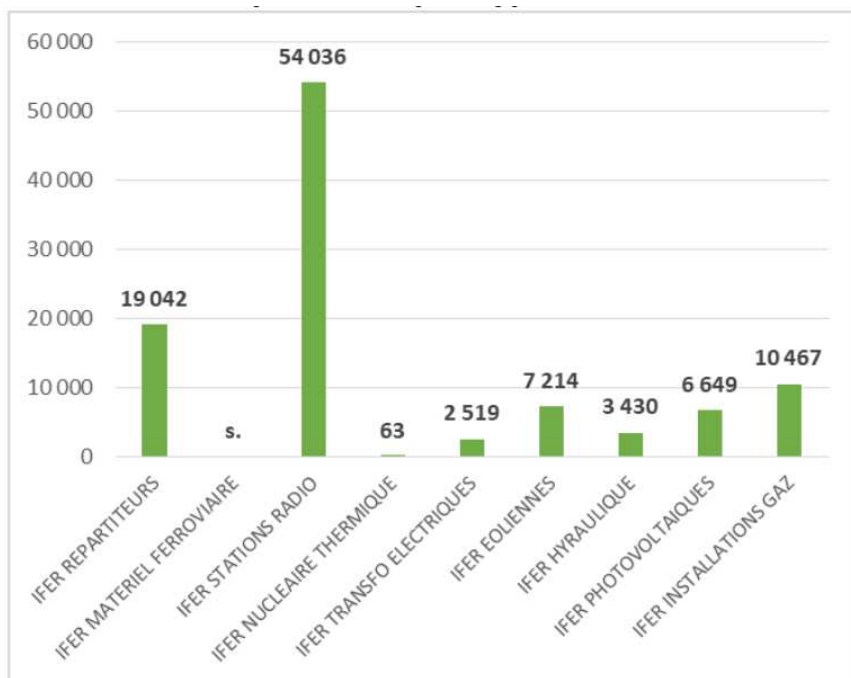
Source : OFGL, DGFIP.

(1) La boucle locale cuivre est la partie de la ligne téléphonique allant du répartiteur de l'opérateur jusqu'au point de terminaison dans les locaux de l'abonné.

(2) La fibre optique offre en réalité deux types de terminaisons : le réseau en fibre à terminaison optique (FTTH) ou le réseau à terminaison en câble coaxial (FTTLA).

En 2022, le rendement s'est établi à 357,6 millions d'euros (– 11,3 millions d'euros).

C'est par ailleurs la seconde composante en termes d'établissements contributeurs comme le montre le graphique suivant.



Source : OFGL, DGFIP.

L'IFER sur les lignes fixes, ou IFER « fixe », est due par le propriétaire de l'équipement au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Le produit est affecté intégralement aux régions⁽¹⁾. Toutefois, en 2022, l'IFER fixe représente seulement 1,2 % des recettes réelles de fonctionnement (RRF) des régions⁽²⁾.

En 2023, le tarif est de 19,04 euros par ligne en service, quelle que soit la technologie de la ligne (principe de neutralité technologique). Comme pour les autres IFER, il est revalorisé annuellement par arrêté ministériel en fonction de l'inflation prévisionnelle de l'année.

(1) À l'instar de l'IFER sur le matériel ferroviaire. Les autres composantes sont partagées entre le bloc communal et les départements

(2) Y compris les collectivités territoriales uniques (CTU) de Martinique, de Guyane de Mayotte et de Corse.

2. La transition technologique en cours vers la fibre optique va entraîner une hausse importante de cet impôt en contradiction avec son objectif initial

L'objectif initial de l'IFER était d'assurer la neutralité économique de la suppression de la taxe professionnelle (TP) pour les entreprises qui exploitent des infrastructures de réseau.

Pour cette raison, pour anticiper l'érosion prévisible du nombre des lignes cuivre (qui deviennent obsolètes) et donc de l'assiette, l'évolution du tarif de l'IFER fixe est encadrée par un mécanisme de « plancher » qui a pour objet de garantir aux régions et à l'opérateur historique du réseau (l'entreprise Orange) un niveau stable de rendement et de prélèvement autour de 400 millions d'euros. Ce système a été introduit en loi de finances pour 2011.

Lorsque le produit perçu au titre de l'IFER fixe est inférieur à 400 millions d'euros, le tarif de l'année suivante est majoré par un coefficient égal au quotient de 400 millions d'euros par le montant perçu.

$$\text{Tarif en année } N + 1 = \frac{\text{Tarif de l'année } N}{\text{produit perçu en année } N} * 400 \text{ M€}$$

C'est le tarif ainsi obtenu qui est ensuite revalorisé de l'inflation comme évoqué plus haut.

Ce dispositif doit permettre d'obtenir un rendement proche du plancher tout en respectant le principe de neutralité technologique (tarif unique quelle que soit la technologie de la ligne) alors que le réseau cuivre est progressivement remplacé par la fibre optique. Le tarif a ainsi été multiplié par près de 2,5 depuis 2015.

Parallèlement, afin d'encourager le déploiement de la fibre, les nouveaux réseaux en fibre optique sont exonérés pendant les cinq années qui suivent leur installation.

Il résulte de cet état du droit :

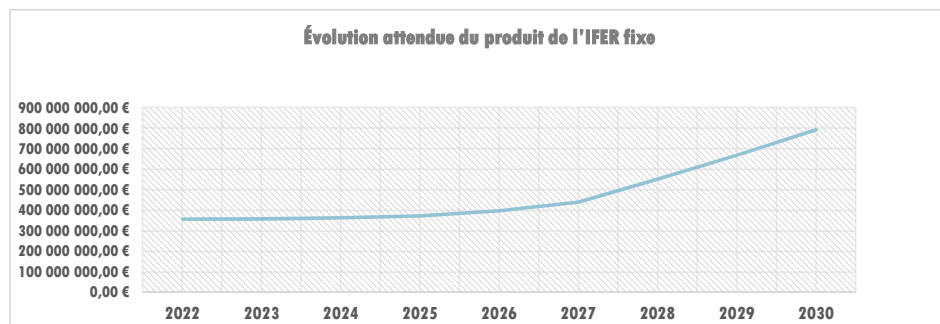
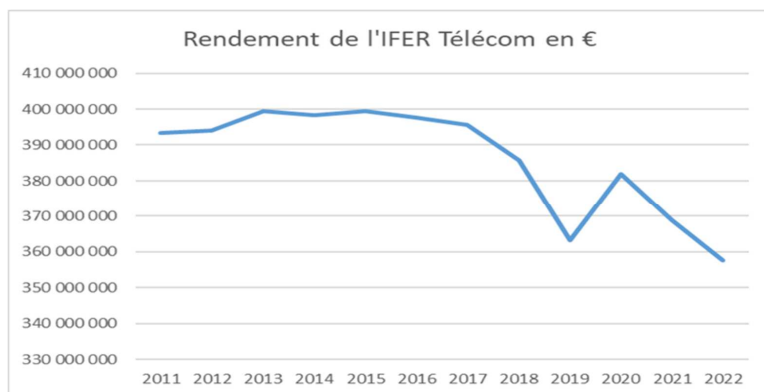
– sur les dernières années, une contraction de l'assiette de l'IFER fixe (migration des lignes cuivre imposées vers des lignes fibre exonérées) et même du rendement, malgré la revalorisation soutenue du tarif par le mécanisme de plancher (depuis 2015, le rendement n'a pas atteint le plancher, car l'assiette se réduit chaque année) ;

– sur les prochaines années, un doublement anticipé du produit de l'IFER fixe. En effet, les lignes fibre récemment installées et exonérées pendant 5 ans vont entrer massivement dans l'assiette à compter de 2026 et se voir appliquer un tarif

très élevé (car revalorisé pour assurer le rendement plancher sur l'assiette des lignes cuivre en extinction).

Orange prévoit d'ici à 2030 la fermeture des lignes cuivre. Dans le même temps, 27,2 millions de lignes fibre devraient être imposées, selon l'évaluation préalable.

RENDEMENT PASSÉ ET ÉVOLUTION ATTENDUE DU PRODUIT DE L'IFER FIXÉ DANS LE CADRE DU MÉCANISME ACTUEL DE PLANCHER



Source : évaluation préalable

À droit constant, le produit atteindrait ainsi 795 millions d'euros en 2030 (exposé des motifs du présent article).

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ : LE PLAFONNEMENT DU RENDEMENT ANNUEL DE L'IFER FIXE

Le présent article propose d'instaurer un mécanisme inversé par rapport au droit existant, à savoir un ajustement annuel du tarif de manière à respecter un plafond de produit fiscal.

Il est prévu que lorsque le produit d'IFER fixe est supérieur à 400 millions d'euros, le tarif est minoré par un coefficient égal au quotient de 400 millions d'euros par le montant de produit perçu.

$$\text{Tarif en année } N + 1 = \frac{\text{Tarif de l'année } N}{\text{produit perçu en année } N} * 400 \text{ M€}$$

Note : la formule reste identique, mais s'applique cette fois en cas de produit supérieur à 400 millions d'euros, ce qui aboutit à une minoration du tarif.

Ce montant est ensuite revalorisé comme le taux prévisionnel d'inflation.

Ce mécanisme s'appliquera à compter des impositions dues au titre de 2024.

Il convient de noter que ce dispositif s'ajoute au droit existant qui prévoit le plancher (article 112 de la loi de finances pour 2011) et ne le remplace pas.

Ainsi, tant que le produit n'aura pas à nouveau atteint le plancher, le tarif continuera d'être revalorisé (voir plus bas dans l'impact budgétaire et économique).

III. L'IMPACT BUDGÉTAIRE ET ÉCONOMIQUE : UNE STABILISATION DU PRODUIT DE L'IFER TÉLÉCOM AU BÉNÉFICE DES CONSOMMATEURS ET DES RÉGIONS

Le présent article a pour objet de « *contenir les effets de bord de la transition technologique* » (évaluation préalable).

Ce dispositif de plafonnement permettra d'éviter :

– une revalorisation excessive du tarif sur des lignes cuivre encore moins nombreuses, ce qui pourrait entraîner une répercussion sur les opérateurs et les consommateurs finals pour les prix d'accès à internet par ce réseau. En effet, comme le rappelle l'évaluation préalable, Orange peut répercuter intégralement une hausse de l'IFER dans les tarifs d'accès à son réseau cuivre ;

– une hausse brutale du produit de l'IFER dans les années à venir, concentrée sur les lignes fibre, qui pourrait désinciter les opérateurs à engager les investissements nécessaires à l'accès au haut débit sur l'ensemble du territoire, ou en renchérir le coût au détriment des collectivités et des consommateurs.

Avec le plafonnement, le rendement devrait malgré tout progresser jusqu'en 2028 (il atteindrait 502 millions d'euros) et assurer des surplus de recettes aux régions par rapport à 2023, sans entraver le bon déploiement de la fibre ni entraîner des surcoûts pour les consommateurs.

**PROJECTION DES EFFETS DE LA RÉFORME SUR LE TARIF ET LE RENDEMENT
DE L'IFER TÉLÉCOM**

Référence	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Nombre d'éléments imposables (millions de lignes)	21,4	18,8	16,7	15,3	14,9	16,1	19,8	23,5	27,2
Coefficient de majoration pour N+1*	1,12	1,12	1,10	1,07	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Tarif IFER (€)**	16,32	19,04	21,78	24,45	26,77	27,42	28,00	28,59	29,19
IFER (M€)	357,6	358,4	363,8	373,1	398,6	440,3	553,0	670,6	794,8
Réforme proposée	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Coefficient de majoration-minoration pour N+1*	1,12	1,12	1,10	1,07	1,00	0,97	0,81	0,84	0,86
Tarif IFER (€)**	16,32	19,04	21,78	24,45	26,77	27,42	27,08	22,47	19,32
IFER (M€)	357,6	358,4	363,8	373,1	398,6	440,3	534,8	527,1	526

Source : évaluation préalable

On note que le coefficient demeure un coefficient de majoration en 2024 et 2025, année où le produit devrait à nouveau atteindre le plancher. À compter de 2027, c'est le plafond qui devrait être activé pour limiter la hausse.

*

* *

Article 10

**Transposition de la directive (UE) 2020/285 du 18 février 2020
relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée
en ce qui concerne le régime particulier des petites entreprises**

Résumé du dispositif et effets principaux

Cet article transpose la directive (UE) 2020/285 du 18 février 2020 relative au système commun de TVA en ce qui concerne le régime particulier des petites entreprises, qui modifie le régime de la franchise de TVA à compter du 1^{er} janvier 2025. Pour ce faire,

– cet article modifie les plafonds applicables pour retenir, notamment, un plafond de 85 000 euros pour la franchise générale pour les livraisons de biens et les prestations de services, qui est le maximum autorisé par la directive ;

– il ouvre la possibilité, pour des assujettis établis dans d’autres États membres de l’UE, de bénéficier de la franchise en France, pourvu que leur chiffre d’affaires dans l’UE n’excède pas 100 000 euros ;

– il adapte les modalités de sortie de la franchise aux dispositions de la directive, en prévoyant que le bénéfice de la franchise est supprimé au 1^{er} janvier de l’année qui suit le dépassement du plafond national, ou immédiatement si ce dépassement excède 10 % de ce plafond. Le dépassement du plafond européen de 100 000 euros entraîne également la perte immédiate du bénéfice de la franchise dans les États membres où l’assujetti n’est pas établi ;

– il prévoit les formalités déclaratives et d’enregistrement qui incomberont aux assujettis établis en France qui souhaitent bénéficier de la franchise dans d’autres États membres ;

– il insère les dispositions relatives au système d’échange de données entre États membres nécessaire à la mise en œuvre de ces dispositions.

Dernières modifications législatives intervenues

En application du VI de l’article 293 B du CGI, un décret n° 2023-422 du 31 mai 2023 a rehaussé les seuils de chiffre d’affaires applicables à la franchise en base de TVA pour les porter :

– de 85 800 à 91 900 euros pour le régime général applicable aux livraisons de biens et aux prestations de services ;

– de 34 400 à 36 800 euros pour le régime applicable aux prestations de services ;

– de 44 500 à 47 700 euros pour le régime spécifique applicable aux avocats, auteurs d’œuvres de l’esprit et artistes-interprètes.

La loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022 a prorogé, pour l’année 2022, les plafonds expérimentaux spécifiques instaurés en 2017 pour les assujettis établis en Guadeloupe, en Martinique et à La Réunion, d’un montant de 100 000 euros pour la franchise applicable aux livraisons de biens et aux prestations de services, et de 50 000 euros pour celle applicable aux seules prestations de services. Ces plafonds ne sont plus applicables depuis le 1^{er} janvier 2023.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté cet article sans modification. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

A. LE RÉGIME DE FRANCHISE EN BASE DE TVA

La TVA s'applique en principe aux opérations suivantes effectuées par des assujettis ⁽¹⁾ :

– les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

– les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre, à certaines conditions ;

– les prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

– les importations de biens.

Est considéré comme assujetti quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. L'activité économique est elle-même définie comme toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence ⁽²⁾ .

Toutefois, le droit européen prévoit depuis longtemps la faculté, pour les États membres, de créer un régime spécifique de franchise de la TVA pour les petites entreprises, faculté dont la France a usé. Cette franchise consiste, pour les assujettis concernés, à être dispensés de la déclaration et du paiement de la TVA sur les ventes de biens et les prestations de services qu'ils réalisent. Cet avantage a pour corollaire l'impossibilité de déduire la TVA d'amont. Cette franchise a, ainsi, les mêmes effets qu'une exonération de TVA.

1. Le cadre européen

La directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre

(1) Article 2 de la directive 2006/112/CE précitée et articles 256 et 256 bis du CGI.

(2) Article 9 de la directive 2006/112/CE précitée et article 256 A du CGI.

d'affaires, prévoyait déjà, à son article 14, que chaque État membre avait la faculté d'appliquer aux petites entreprises, pour lesquelles l'assujettissement au régime normal de la TVA se heurterait à des difficultés, le régime particulier qui s'adapte le mieux aux exigences et possibilités nationales.

Dans sa version en vigueur, la directive européenne sur la TVA ⁽¹⁾ fixe un régime de franchise pour les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par les petites entreprises, dont les règles diffèrent selon la date d'adhésion à l'UE des États membres et la date à laquelle ils ont instauré un tel régime de franchise.

C'est ainsi que les États membres qui ont usé de la faculté prévue à l'article 14 de la directive 67/228/CE précitée pour introduire des franchises ou des atténuations dégressives de la taxe peuvent les maintenir ainsi que leurs modalités d'application, si elles sont conformes au système de la TVA. De plus, il est prévu que ceux qui, au 17 mai 1977, appliquaient une franchise de taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel était inférieur à la contre-valeur en monnaie nationale de 5 000 unités de compte européennes au taux de conversion de ladite date, peuvent l'augmenter jusqu'à 5 000 euros ⁽²⁾.

Les États membres n'ayant pas usé de la faculté prévue à l'article 14 de la directive 67/228/CEE précitée peuvent néanmoins octroyer une franchise de taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est au maximum égal à 5 000 euros ou à la contre-valeur en monnaie nationale de cette somme ⁽³⁾.

Les États membres ayant adhéré après le 1^{er} janvier 1978 peuvent octroyer une franchise de taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est au maximum égal à la contre-valeur en monnaie nationale d'un montant précisé par la directive pour chaque État ⁽⁴⁾. Par exemple, ce montant est de 10 000 euros pour la Pologne, de 16 000 euros pour l'Estonie, de 29 000 euros pour la Lituanie et de 35 000 euros pour la République tchèque.

L'article 283 de cette directive exclut du bénéfice de ce régime les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par un assujetti qui n'est pas établi dans l'État membre duquel la TVA est due.

L'article 288 de la même directive précise les modalités de détermination du chiffre d'affaires qui sert de référence pour l'application du régime de franchise. Celui-ci est constitué par les montants hors TVA suivants :

– le montant des livraisons de biens et des prestations de services, pour autant qu'elles soient imposées ;

(1) Il s'agit de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

(2) Article 284 de la directive 2006/112/CE précitée.

(3) Article 285 de la directive 2006/112/CE précitée.

(4) Article 287 de la directive 2006/112/CE précitée.

– le montant des opérations exonérées avec droit à déduction de la TVA payée au stade antérieur en vertu de l'article 98, paragraphe 2 ⁽¹⁾ ou de l'article 105 *bis* ⁽²⁾ ;

– le montant des opérations exonérées en vertu des articles 146 à 149 ⁽³⁾ et des articles 151, 152 et 153 ⁽⁴⁾ ;

– le montant des opérations immobilières, des opérations financières visées à l'article 135, paragraphe 1, points *b*) à *g*) ⁽⁵⁾ et des prestations d'assurance, à moins que ces opérations n'aient le caractère d'opérations accessoires.

Toutefois, les cessions de biens d'investissement corporels ou incorporels de l'entreprise ne sont pas prises en considération pour la détermination du chiffre d'affaires.

La directive précise que les assujettis qui bénéficient de la franchise de taxe n'ont pas le droit de déduire la TVA ni de la faire apparaître sur leurs factures ⁽⁶⁾ et que les assujettis susceptibles de bénéficier de cette franchise peuvent opter soit pour le régime normal d'application de la TVA, soit pour l'application des modalités simplifiées d'application de la TVA prévues par la directive ⁽⁷⁾.

2. Le régime français

Le régime français de franchise en base de TVA figure aux articles 293 B à 293 G du CGI.

(1) Le 2 de l'article 98 de la directive 2006/112/CE autorise les États membres à appliquer un taux réduit inférieur au taux minimal de 5 % et une exonération avec droit à déduction de la TVA payée au stade antérieur aux livraisons de biens et prestations de services couvertes par un maximum de sept points figurant à l'annexe III de cette directive.

Il est précisé que les États membres qui appliquaient, au 1^{er} janvier 2021, des taux réduits inférieurs au seuil minimal de 5 % ou accordaient des exonérations avec droit à déduction de la TVA payée au stade antérieur aux livraisons de biens et prestations de services couvertes par plus de sept points figurant à l'annexe III limitent l'application de ces taux réduits ou l'octroi de ces exonérations pour se conformer à cette règle, au plus tard le 1^{er} janvier 2032.

(2) L'article 105 bis de la directive 2006/112/CE précise les modalités d'application de son article 98.

(3) Il s'agit des exonérations à l'exportation et de celles liées aux transports internationaux.

(4) Il s'agit des exonérations concernant certaines opérations assimilées aux exportations, c'est-à-dire, notamment, les livraisons de biens et prestations de services effectuées dans le cadre des relations diplomatiques et consulaires et celles destinées aux organismes internationaux.

(5) Il s'agit des opérations bancaires et financières suivantes : octroi, négociation et gestion de crédits ; négociation et prise en charge d'engagements, de cautionnements et d'autres sûretés et garanties ; opérations concernant les dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances, chèques et autres effets de commerce ; opérations portant sur les devises, les billets de banque et les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux ; les opérations portant sur les actions, les obligations et les autres titres ; la gestion des fonds communs de placement.

(6) Article 289 de la directive 2006/112/CE précitée.

(7) Article 290 de la directive 2006/112/CE précitée.

a. Entreprises concernées

Il est réservé, au titre d'une année N, aux assujettis établis en France dont le chiffre d'affaires hors taxe de l'année précédente n'excède pas :

– 91 900 euros ou 101 000 euros – à condition, dans ce dernier cas, que le chiffre d'affaires de l'année N – 2 n'excède pas 91 900 euros – s'il s'agit d'assujettis dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement ;

– 36 800 euros ou 39 100 euros – à condition, dans ce dernier cas, que le chiffre d'affaires de l'année N – 2 n'excède pas 36 800 euros – pour les autres activités de prestation de services.

Les entreprises concernées deviennent redevables de la TVA pour les opérations effectuées à compter du premier jour du mois au cours duquel cette limite est dépassée.

Les entreprises susceptibles de bénéficier de la franchise en base peuvent opter pour le paiement de la TVA.

La franchise en base est applicable aux entreprises individuelles et aux associations sans but lucratif qui réalisent des opérations imposables à la TVA.

Lorsqu'un assujetti effectue à la fois des livraisons de biens et prestations de services, la franchise ne lui est applicable que s'il n'a réalisé, au cours de l'année précédente :

– ni un chiffre d'affaires global supérieur à 91 900 euros – ou 101 000 euros, à condition, dans ce dernier cas, que le chiffre d'affaires global de la pénultième année n'excède pas 91 900 euros ;

– ni un chiffre d'affaires afférent à des prestations de services autres que des ventes à consommer sur place et des prestations d'hébergement supérieur à 36 800 euros – ou à 39 100 euros, à condition, dans ce dernier cas, que le chiffre d'affaires de la pénultième année afférent à ces services n'excède pas 36 800 euros.

Comme prévu par le VI de l'article 293 B du CGI, ces seuils sont actualisés tous les ans dans la même proportion que l'évolution triennale de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu. La dernière revalorisation est intervenue le 3 juin 2023.

Le fait que ces plafonds soient supérieurs à 5 000 euros contrevient-il au droit européen ? Selon le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires de mars 2015 sur le TVA, « *bien que ces plafonds excèdent le plafond de 5 000 euros, à actualiser pour maintenir sa valeur réelle, prévu par l'article 286 de la directive TVA, les autorités françaises n'ont pas sollicité de dérogation de la part de la Commission. Des États membres ont cependant obtenu des dérogations pour fixer*

les plafonds du régime de la franchise en base à des niveaux supérieurs au niveau des plafonds appliqués en France » ⁽¹⁾.

On peut rappeler que les plafonds applicables à la franchise ont été dissociés de ceux de la microentreprise à partir de 2018, la loi de finances pour 2018 ayant doublé les plafonds de chiffre d'affaires applicables aux régimes « micro » ⁽²⁾.

La franchise en base est de droit pour les entreprises nouvelles la première année d'activité tant que le plafond de 101 000 euros ou de 39 100 euros, sans ajustement *prorata temporis*, n'est pas atteint. Il appartient aux entreprises nouvelles qui ne souhaitent pas bénéficier de la franchise en base de l'indiquer au service des impôts dès le début de leur activité.

Pour déterminer si la franchise est applicable aux entreprises nouvelles les années suivant celle de leur création, les limites de 91 900 euros ou 36 800 euros et de 101 000 euros ou 39 100 euros doivent être ajustées au prorata du temps d'exploitation de l'entreprise ou d'exercice de l'activité pendant l'année de création, comme le prévoit le II de l'article 293 D du CGI. L'ajustement *prorata temporis* du chiffre d'affaires limite est effectué en fonction du nombre de jours d'activité par rapport à 365 ⁽³⁾.

b. Opérations concernées

Les assujettis bénéficient de la franchise pour l'ensemble de leurs livraisons de biens et de leurs prestations de services, à l'exception des opérations qui en sont expressément exclues.

La franchise s'applique à l'ensemble des livraisons de biens, qu'elles soient internes ou intracommunautaires : les livraisons faites à destination d'un autre État membre de l'UE par les entreprises bénéficiaires de la franchise en base en France n'ont donc pas à être soumises à la TVA ⁽⁴⁾. Corrélativement, ces opérations ne

(1) [Rapport](#) du Conseil des prélèvements obligatoires sur la TVA, rapport particulier n° 1 sur le cadre juridique de la TVA, M. Christophe Pourreau, mars 2015, p. 39.

(2) Article 22 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

(3) [BOI-TVA-DECLA-40-10-10](#), § 290 et 295.

(4) Dès lors qu'elles sont réputées faites en France, les livraisons intracommunautaires de biens, c'est-à-dire les livraisons de France à destination d'un autre État membre de l'UE, entrent en principe dans le champ d'application de la TVA française. Néanmoins, elles en sont exonérées, en application de l'article 262 ter du CGI, lorsque sont réunies les six conditions suivantes :

- la livraison est effectuée à titre onéreux ;
- le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel - l'exonération ne s'applique pas aux livraisons réalisées par les bénéficiaires de la franchise en base, puisqu'elles sont déjà exonérées au titre de ladite franchise ;
- l'acquéreur est un assujetti ou une personne morale non assujettie qui ne bénéficie pas, dans son État membre, du régime dérogatoire autorisant à ne pas soumettre à la TVA les acquisitions intracommunautaires ;
- le bien est expédié ou transporté hors de France à destination d'un autre État membre ;
- l'acquéreur (assujetti ou personne morale non assujettie) est identifié à la TVA dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens et a communiqué son numéro d'identification TVA au vendeur ;
- le vendeur doit satisfaire à l'obligation de déposer un état récapitulatif des clients.

constituent pas une acquisition intracommunautaire taxable pour l'acquéreur établi dans un autre État membre de l'UE ⁽¹⁾. En revanche, les effets de la franchise en base ne s'étendent pas aux importations.

Certaines opérations sont expressément exclues du champ de la franchise en base, comme prévu par l'article 293 C du CGI. Cette franchise ne s'applique pas :

- aux opérations relevant du régime simplifié de l'agriculture ⁽²⁾ ;
- aux opérations soumises à la TVA sur option ⁽³⁾ ;
- aux opérations immobilières soumises à la TVA en application du paragraphe I de l'article 257 du CGI ⁽⁴⁾ ;
- aux livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs.

Sont également exclus du bénéfice de la franchise les redevables qui exercent une activité occulte au sens du deuxième alinéa de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, comme en dispose l'article 293 B du CGI. Une activité occulte est réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et soit n'a pas fait connaître son activité aux autorités compétentes, soit s'est livré à une activité illicite. Le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce, dans ce cas, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, au lieu de la troisième année.

(1) La vente, à partir d'un État membre, par un assujetti, d'un bien meuble corporel qui est expédié ou transporté en France, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, à destination de l'acquéreur, constitue une acquisition intracommunautaire. Dès lors que le lieu de cette acquisition est réputé se situer en France, la TVA française est exigible en principe.

(2) Les activités de nature agricole entrent, comme les autres activités économiques, dans le champ d'application de la TVA. Ainsi, les exploitants agricoles sont tous assujettis à la TVA, même s'ils ne sont pas tous redevables de cette taxe. La plupart d'entre eux sont, à titre obligatoire ou par option, effectivement soumis à l'imposition à la TVA d'après le régime simplifié de l'agriculture (RSA). Les exploitants non soumis à l'imposition d'après le RSA sont de plein droit placés sous le régime du remboursement forfaitaire, qui est destiné à compenser la charge de la TVA ayant grevé leurs achats.

(3) Les personnes physiques ou morales qui exercent certaines activités exonérées de la TVA (ou même placées hors de son champ d'application s'agissant des collectivités locales) se voient reconnaître, par une disposition expresse de la loi, la possibilité de se soumettre volontairement à la taxe par le biais d'une option prévue à cet effet. Cette option est prévue par les articles 260 à 260 CA du CGI. Ces personnes sont

- les bailleurs d'immeubles nus à usage professionnel ;
- les bailleurs de biens ruraux ;
- les collectivités locales au titre de certains services publics ;
- les assujettis réalisant des livraisons de terrains non à bâtir ou d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans ;
- les établissements bancaires et financiers, pour certaines opérations ;
- les personnes effectuant des opérations sur l'or d'investissement, pour certaines opérations ;
- les bailleurs de baux à construction ou de baux emphytéotiques ;
- les exploitants agricoles.

(4) Il s'agit des opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles.

Il en est de même de ceux à l'encontre desquels l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale, au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel ce procès-verbal a été établi, comme le prévoit l'article 293 BA du CGI ⁽¹⁾.

De plus, comme prévu par l'article 293 E du CGI, les assujettis bénéficiant de la franchise ne peuvent opérer aucune déduction de la TVA, ni faire apparaître la taxe sur leurs factures, notes d'honoraires ou sur tout autre document en tenant lieu. En cas de délivrance d'une facture, d'une note d'honoraires ou de tout autre document en tenant lieu par des assujettis, la facture, la note ou le document doit comporter la mention : « TVA non applicable, article 293 B du CGI ».

(1) La procédure de flagrance fiscale est codifiée à l'article L. 16-0 BA du livre des procédures fiscales (LPF). Lorsque les conditions de mise en œuvre de cette procédure sont réunies, la notification d'un procès-verbal de flagrance fiscale emporte des effets sur les régimes d'imposition et les procédures de contrôle et de reprise. Elle permet également la prise immédiate de saisies conservatoires sans autorisation préalable du juge et l'application d'une amende spécifique.

La flagrance concerne des contribuables exerçant une activité professionnelle et qui sont soumis à ce titre à des obligations déclaratives en matière d'impôt sur le revenu (BIC, BNC, BA), d'impôt sur les sociétés et de TVA.

La mise en œuvre de la flagrance fiscale doit être justifiée par l'une des quatre situations suivantes :

- l'exercice d'une activité que le contribuable n'a pas fait connaître à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, sauf s'il a satisfait, au titre d'une période antérieure, à l'une de ses obligations fiscales déclaratives. Sont ainsi visés les contribuables qui exercent une activité occulte au sens du deuxième alinéa de l'article L. 169 du LPF, ainsi que les activités occultes nouvelles lorsque les contribuables exercent sans s'être fait connaître d'un centre de formalités des entreprises et n'ont pas encore d'obligations déclaratives au titre de l'exercice ou de la période en cours ;*
- la délivrance de factures ne correspondant pas à la livraison d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services, ou de factures afférentes à des livraisons de biens au titre desquelles la TVA ne peut faire l'objet d'aucune déduction en application des dispositions mentionnées au 3 de l'article 272 du CGI ou la comptabilisation de telles factures reçues. Sont ainsi visés, d'une part les contribuables qui émettent ou comptabilisent en charges des factures fictives, c'est à dire sans contrepartie en terme de livraison de marchandise ou de prestation de service et, d'autre part, ceux participant à une fraude « carrousel » de TVA ;*
- lorsqu'ils sont de nature à priver la comptabilité de valeur probante, soit la répétition d'opérations commerciales sans facture et non comptabilisées, soit l'utilisation d'un logiciel de comptabilité ou de caisse aux fins de permettre la réalisation de l'un des faits mentionnés au 1° de l'article 1743 du CGI. Sont ainsi visés les contribuables qui réalisent des opérations sans émettre de factures et sans les inscrire en comptabilité, ainsi que ceux qui utilisent frauduleusement un logiciel comptable permissif. Les faits constatés doivent être de nature à priver la comptabilité de valeur probante ;*
- une infraction aux interdictions mentionnées à l'article L. 8221-1 du code du travail, relatives au travail dissimulé. Sont ainsi visés les contribuables qui ont recours au travail dissimulé, soit par la dissimulation d'une activité exercée à but lucratif, soit par la dissimulation d'emploi salarié.*

La flagrance fiscale concerne uniquement la période en cours, c'est-à-dire celle pour laquelle aucune obligation déclarative n'est échue. Les faits constitutifs d'une situation de flagrance fiscale doivent donc être constatés au titre de la période en cours.

Pour mettre en œuvre la flagrance fiscale, l'administration doit en outre apporter la preuve de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale. La menace pesant sur le recouvrement de la créance résulte de l'examen des circonstances de fait. Ces éléments ont trait au comportement ou à la situation du débiteur (entreprise éphémère, par exemple), ou encore à des circonstances susceptibles de menacer le recouvrement de la dette (par exemple la multiplication des créanciers, l'existence de biens grevés de plusieurs hypothèques pour des sommes importantes, ou tout acte préparatoire manifestant l'intention du redevable d'organiser son insolvabilité).

c. Appréciation des limites

Les opérations à retenir pour l'appréciation des plafonds de chiffres d'affaires doivent s'entendre hors TVA lorsqu'elles ont été soumises à cette taxe, comme le prévoit l'article 293 D du CGI.

Ces chiffres d'affaires sont constitués par le montant, hors TVA, des livraisons de biens et des prestations de services effectuées au cours de la période de référence, à l'exception des opérations exonérées et des cessions de biens d'investissement corporels ou incorporels mais y compris les opérations immobilières, bancaires, financières et des assurances qui n'ont pas le caractère d'opérations accessoires et les opérations visées au I et aux 1^o à 7^o, 12^o et 14^o du II de l'article 262 et à l'article 263 ⁽¹⁾.

Il convient, en principe, de retenir les livraisons effectuées et les prestations réalisées au cours de l'année civile de référence (année précédente ou pénultième année, le cas échéant) et non les encaissements. Toutefois, les titulaires de revenus non commerciaux doivent retenir les recettes effectivement encaissées, même s'ils ont opté pour la détermination de leur résultat à partir des créances acquises et des dépenses engagées ⁽²⁾.

Pour les opérations taxables sur la marge (ventes d'objets d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité, agents de voyages), il convient de retenir le montant total du chiffre d'affaires et non la seule marge ⁽³⁾.

Pour les assujettis exploitant personnellement plusieurs établissements, il convient de retenir le montant du chiffre d'affaires global réalisé dans l'ensemble de ces établissements, même si les activités exercées relèvent, pour les unes, des bénéfices industriels et commerciaux et, pour les autres, des bénéfices non commerciaux ⁽⁴⁾.

d. Option pour le paiement de la TVA

- Intérêt de l'option

(1) Il s'agit des opérations concernées par les exonérations à l'exportation et par celles liées aux transports internationaux.

(2) Conformément aux dispositions de l'article 93 du CGI, le bénéfice non commercial à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est normalement constitué par l'excédent des recettes totales encaissées au cours de l'année d'imposition sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession et effectivement acquittées au cours de cette même année. Par dérogation, l'article 93 A du CGI dispose qu'il est possible, sur demande des contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée, de déterminer le bénéfice imposable en tenant compte des créances acquises et des dépenses engagées au cours de l'année d'imposition.

(3) [BOI-TVA-DECLA-40-10-10](#), § 250.

L'article 297 A du CGI prévoit que la base d'imposition à la TVA des livraisons par un assujetti revendeur de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité qui lui ont été livrés par un non redevable de la TVA ou par une personne qui n'est pas autorisée à facturer la TVA au titre de cette livraison est constituée de la différence entre le prix de vente et le prix d'achat.

(4) [BOI-TVA-DECLA-40-10-10](#), § 300.

La franchise en base a les effets d'une exonération : elle dispense les redevables qui en bénéficient de la déclaration et du paiement de la TVA. Corrélativement, elle les prive de toute possibilité de déduire la TVA grevant leurs acquisitions de biens et services. L'option pour le paiement de la TVA peut précisément leur permettre de récupérer la TVA d'amont, en particulier la taxe grevant leurs investissements.

L'option pour le paiement de la TVA peut ainsi se révéler avantageuse pour les assujettis ayant une clientèle de redevables pouvant récupérer la TVA ainsi que pour ceux ayant une activité d'exportation.

L'option peut également permettre, en cas d'abaissement du chiffre d'affaires au-dessous des limites, d'éviter d'avoir à procéder aux régularisations qu'entraîne la perte de la qualité de redevable ⁽¹⁾.

Enfin, les bénéficiaires de la franchise, bien que dispensés du paiement de la TVA, sont en principe exonérés de la taxe sur les salaires. L'option pour le paiement de la TVA reste donc sans incidence sur la taxe sur les salaires.

● Modalités d'exercice de l'option

Les assujettis en droit de bénéficier de la franchise en base peuvent opter à tout moment pour le paiement de la TVA, comme prévu par l'article 293 F du CGI. Cette option prend effet le premier jour du mois au cours duquel elle est déclarée. Elle doit être formulée par écrit auprès du service des impôts du lieu du principal établissement.

Cette option est globale et couvre obligatoirement une période de deux années, y compris celle au cours de laquelle elle est déclarée. Par exemple, une option déclarée le 10 août 2023 produira ses effets à compter du 1^{er} août 2023 et jusqu'au 31 décembre 2024.

Elle est renouvelable par tacite reconduction pour une même durée, sauf dénonciation formulée au plus tard à l'expiration de chaque période. Toutefois, lorsque les assujettis ont obtenu un remboursement de crédit de taxe au cours ou à l'issue d'une période d'option, ils ne peuvent pas, à la fin de cette période, dénoncer

(1) Si au cours d'une année civile, le chiffre d'affaires hors taxe réalisé est inférieur aux plafonds annuels de la franchise en base, celle-ci est de droit à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante. Dans cette situation, le redevable :

- n'a plus à taxer les livraisons de biens effectuées et les prestations de services exécutées à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante. Les encaissements qui interviendraient après le 1^{er} janvier mais qui se rapporteraient à des prestations de services dont l'exécution serait antérieure à cette date doivent toutefois être soumis à la TVA ;
- doit reverser la taxe antérieurement déduite au titre des stocks qu'il utilisera pour les besoins de son activité désormais non taxée ;
- enfin, doit procéder aux régularisations des droits à déduction exercés sur les biens mobiliers et immobiliers d'investissement.

l'option ; cette option est donc reconduite de plein droit pour une nouvelle période de deux ans.

Les personnes qui exercent l'option sont soumises à l'ensemble des obligations qui incombent aux redevables de la TVA. Elles relèvent du régime simplifié de déclaration ou, sur option, du régime réel normal ⁽¹⁾.

Le fait d'indiquer la TVA sur les factures sans avoir formulé d'option expresse pour le paiement de la TVA rend l'assujetti redevable de la taxe sur le fondement du 3 de l'article 283 du CGI, qui dispose que « toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture est redevable de la taxe du seul fait de sa facturation ». Toutefois, cette mention ne constitue en aucun cas une option expresse. Dès lors, l'assujetti ne peut exercer aucun droit à déduction ⁽²⁾.

e. Changement de régime en cas de variation du chiffre d'affaires

- Dépassement des seuils de la franchise

La franchise en base reste applicable l'année suivant celle du franchissement de la limite de 91 900 ou 36 800 euros, à condition que le chiffre d'affaires de ladite année n'excède pas une limite majorée de 101 000 ou 39 100 euros.

Par suite, le franchissement des limites de 91 900 ou 36 800 euros au titre d'une année N entraîne l'obligation d'acquitter la TVA pour l'année N + 2, sauf si le chiffre d'affaires de l'année N + 1 s'abaisse en dessous de ces limites.

Si la limite de 101 000 ou 39 100 euros est franchie, l'exploitant perd le bénéfice de la franchise en base à compter du premier jour du mois au cours duquel intervient ce dépassement.

En cas d'activités mixtes (ventes et prestations de services), la franchise en base demeure applicable au titre des deux premières années de franchissement des limites, à condition que le chiffre d'affaires global n'excède pas 101 000 euros et qu'à l'intérieur de ce plafond le chiffre d'affaires des prestations de services n'excède pas 39 100 euros.

- Abaissement du chiffre d'affaires en deçà des seuils de la franchise

L'abaissement du chiffre d'affaires, pendant une année N, en dessous du seuil de 91 900 ou 36 800 euros rend la franchise applicable de droit à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante (N + 1). S'il souhaite rester redevable de la taxe, l'assujetti doit exercer l'option pour le paiement de la TVA avant le 1^{er} février de l'année N + 1.

(1) [BOI-TVA-DECLA-40-10-20](#), § 250.

(2) [BOI-TVA-DECLA-40-10-20](#), § 240.

f. Franchise particulière des avocats, auteurs et artistes-interprètes

● Régime de la franchise particulière

Les avocats, les auteurs et les artistes-interprètes bénéficient d'une franchise particulière à raison de leur activité spécifique. Cette franchise s'applique aux personnes qui ont réalisé au cours de l'année civile précédente un chiffre d'affaires hors taxe n'excédant pas 47 700 euros ⁽¹⁾ au titre :

– des opérations réalisées par les avocats et les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation dans le cadre de leur activité spécifique réglementée (conseil, assistance, représentation, plaidoirie, notamment) ;

– de la livraison de leurs œuvres et de la cession des droits patrimoniaux qui leur sont reconnus par la loi par les auteurs d'œuvres de l'esprit ;

– de l'exploitation des droits patrimoniaux qui leur sont reconnus par la loi par les artistes-interprètes.

La notion d'auteur d'œuvres de l'esprit est précisée dans l'encadré suivant.

(1) III de l'article 293 B du CGI.

L'auteur d'œuvres de l'esprit et ses droits patrimoniaux

En principe, la qualité d'auteur appartient sauf preuve contraire à celui ou ceux sous le nom de qui l'œuvre est divulguée.

Les œuvres de l'esprit doivent présenter les caractéristiques d'une création artistique et porter l'empreinte de la personnalité de l'artiste. Sous cette condition, l'article L. 112-2 du code de la propriété intellectuelle cite :

- 1° Les livres, brochures et autres écrits littéraires, artistiques et scientifiques ;
- 2° Les conférences, allocutions, sermons, plaidoiries et autres œuvres de même nature ;
- 3° Les œuvres dramatiques ou dramatico-musicales ;
- 4° Les œuvres chorégraphiques, les numéros et tours de cirque, les pantomimes, dont la mise en œuvre est fixée par écrit ou autrement ;
- 5° Les compositions musicales avec ou sans paroles ;
- 6° Les œuvres cinématographiques et autres œuvres consistant dans des séquences animées d'images, sonorisées ou non, dénommées ensemble œuvres audiovisuelles ;
- 7° Les œuvres de dessin, de peinture, d'architecture, de sculpture, de gravure, de lithographie ;
- 8° Les œuvres graphiques et typographiques ;
- 9° Les œuvres photographiques et celles réalisées à l'aide de techniques analogues à la photographie ;
- 10° Les œuvres des arts appliqués ;
- 11° Les illustrations, les cartes géographiques ;
- 12° Les plans, croquis et ouvrages plastiques relatifs à la géographie, à la topographie, à l'architecture et aux sciences ;
- 13° Les logiciels, y compris le matériel de conception préparatoire ;
- 14° Les créations des industries saisonnières de l'habillement et de la parure. Sont réputées industries saisonnières de l'habillement et de la parure les industries qui, en raison des exigences de la mode, renouvellent fréquemment la forme de leurs produits, et notamment la couture, la fourrure, la lingerie, la broderie, la mode, la chaussure, la ganterie, la maroquinerie, la fabrique de tissus de haute nouveauté ou spéciaux à la haute couture, les productions des paruriers et des bottiers et les fabriques de tissus d'ameublement.

L'article L. 112-3 du code de la propriété intellectuelle protège également les auteurs de traductions, d'adaptations, de transformations ou d'arrangements des œuvres de l'esprit, les anthologies ou recueils d'œuvres diverses qui, par le choix et la disposition des matières, constituent des créations intellectuelles.

La question de savoir si une production constitue une « œuvre de l'esprit » a donné lieu à une abondante jurisprudence.

Les droits patrimoniaux reconnus par la loi aux auteurs des œuvres de l'esprit sont le droit de représentation, le droit de reproduction, et le droit à rémunération pour copie privée.

Ces droits sont attachés à l'auteur sa vie durant. À son décès, ils persistent au bénéfice de ses ayants droits pendant l'année civile en cours et les 70 années qui suivent, comme prévu par l'article L. 123-1 du code de la propriété intellectuelle.

Cependant, la franchise en base de TVA ne s'applique qu'aux livraisons d'œuvres désignées aux 1° à 12° de l'article L. 112-2 du code de la propriété intellectuelle et à la cession des droits patrimoniaux qui leur sont reconnus par la loi par les auteurs d'œuvres de l'esprit, à l'exception des architectes. Sont donc exclus du bénéfice de la franchise les logiciels, les créations des industries saisonnières de l'habillement et les œuvres d'architecture ⁽¹⁾.

La définition de l'artiste-interprète et celle de ses droits patrimoniaux sont précisées dans l'encadré suivant.

L'artiste-interprète et ses droits patrimoniaux

L'article L. 212-1 du code de la propriété intellectuelle définit l'artiste-interprète ou exécutant, à l'exclusion des figurants, comme la personne qui représente, chante, récite, déclame, joue ou exécute de toute autre manière une œuvre littéraire ou artistique, un numéro de variétés, de cirque ou de marionnettes.

Les droits patrimoniaux reconnus par la loi aux artistes-interprètes sont le droit d'autoriser, le droit à rémunération pour copie privée et le droit à rémunération équitable. Ces droits sont dits « voisins » du droit d'auteur.

La durée de ces droits est de 50 ans (ou de 70 ans lorsque l'interprétation est fixée dans un phonogramme) à compter du 1^{er} janvier de l'année civile suivant celle de la première communication au public de l'interprétation de l'œuvre. Si l'artiste-interprète décède pendant la durée de la protection, les droits reviennent à ses héritiers.

La gestion des droits des artistes-interprètes est, comme celle des droits d'auteur, souvent collective et assurée par des organismes de gestion collective de droits.

La franchise particulière cesse de s'appliquer aux avocats, auteurs et artistes-interprètes dont le chiffre d'affaires hors taxe de l'année en cours dépasse 58 600 euros. Les professionnels concernés deviennent redevables de la TVA pour les opérations effectuées à compter du premier jour du mois au cours duquel le chiffre d'affaires limite est dépassé.

Les avocats, auteurs et artistes-interprètes susceptibles de relever de la franchise spécifique de 47 700 euros peuvent bénéficier pour l'ensemble de leurs opérations de la franchise de droit commun, sous les plafonds de 91 900 et 101 000 euros pour les livraisons de biens et de 36 800 et 39 100 euros pour les prestations de services. Cependant, ces franchises ne peuvent pas se cumuler, comme prévu par l'article 293 G du CGI.

(1) [BOI-TVA-DECLA-40-30](#), § 130.

Les ayants droits et les conjoints survivants d'auteurs bénéficient également de la franchise spécifique pour l'exploitation des droits qu'ils détiennent et la livraison des œuvres de leur ascendant ou conjoint décédé sous réserve qu'ils ne les aient pas acquises en vue de la vente ⁽¹⁾. Les ayants droits des artistes-interprètes bénéficient également de la franchise spécifique ⁽²⁾.

- Franchise spéciale de 19 600 euros

Pour les opérations qui ne sont pas couvertes par la franchise particulière, les avocats, auteurs des œuvres de l'esprit et artistes-interprètes bénéficient d'une franchise spéciale lorsque le chiffre d'affaires de l'année précédente réalisé à ce titre n'a pas excédé 19 600 euros. Cette franchise cesse de s'appliquer dès lors que le chiffre d'affaires de l'année en cours a dépassé 23 700 euros.

Le dépassement des limites de la franchise particulière fait perdre automatiquement le bénéfice de la franchise de 19 600 euros, de même que l'option pour la TVA exercée au titre des opérations réglementées - sauf si le montant cumulé des opérations réglementées devenues imposables et des opérations non réglementées est inférieur à 19 600 euros.

En revanche, le dépassement de la limite de 19 600 euros (ou de 23 700 euros) est sans incidence sur l'application de la franchise particulière. Il en est de même en cas d'option pour la TVA au titre des opérations non réglementées. Le cumul de franchises ne peut pas avoir pour effet d'augmenter les limites de 47 700 et de 58 600 euros de la franchise particulière.

Comme prévu par le VI de l'article 293 B du CGI, ces seuils sont actualisés tous les ans dans la même proportion que l'évolution triennale de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu. La dernière revalorisation est intervenue le 3 juin 2023.

Le mécanisme de maintien de la franchise l'année suivant le dépassement du chiffre d'affaires limite ne s'applique pas aux assujettis bénéficiant des franchises particulières.

- Régime en cas de pluralité d'activités

En cas de pluralité d'activités, le bénéfice des franchises « avocat », « auteur » ou de la franchise de 19 600 euros s'apprécie distinctement en fonction des chiffres d'affaires respectifs de chaque activité.

En revanche, selon l'administration, si un assujetti cumule l'activité d'auteur et celle d'artiste-interprète, la limite de 47 700 euros s'apprécie toutes

(1) [BOI-TVA-DECLA-40-30](#), § 100.

(2) [BOI-TVA-DECLA-40-30](#), § 120.

opérations confondues, la franchise particulière concernant l'ensemble des opérations ⁽¹⁾.

Le dépassement de la franchise spécifique pour l'une des deux activités « avocat » ou « auteur » fait perdre automatiquement le bénéfice de la franchise de 19 600 euros pour les opérations qui ne relèvent pas de ces activités ⁽²⁾.

L'assujetti qui remplit simultanément les conditions pour bénéficier des franchises « avocat » et « auteur » et qui n'a pas opté pour le paiement de la TVA ne bénéficie d'aucune franchise lorsque le chiffre d'affaires cumulé de ces activités majoré, le cas échéant, du chiffre d'affaires bénéficiant effectivement de la franchise de 19 600 euros excède 67 300 euros l'année précédente ou 82 300 euros l'année en cours ⁽³⁾.

Les redevables concernés peuvent, le cas échéant, bénéficier de la franchise de droit commun pour l'ensemble de leurs opérations.

B. LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR LA DIRECTIVE 2020/285 POUR LES PETITES ENTREPRISES

Les règles européennes encadrant la franchise de TVA pour les petites entreprises ont été modifiées par la directive (UE) 2020/285 du Conseil du 18 février 2020 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le régime particulier des petites entreprises et le règlement (UE) n° 904/2010 en ce qui concerne la coopération administrative et l'échange d'informations aux fins du contrôle de l'application correcte du régime particulier des petites entreprises ⁽⁴⁾.

La Commission européenne avait annoncé une révision de ces règles dans son Plan d'action sur la TVA, publié le 7 avril 2016 ⁽⁵⁾, en vue d'alléger la charge administrative pour les petites entreprises et de contribuer à la création d'un environnement fiscal propice à leur croissance et au développement des échanges transfrontaliers.

La directive (UE) 2020/285 prévoit, à son article 3, que les mesures de transposition nationales qu'elle appelle doivent être adoptées et publiées par les États membres au plus tard le 31 décembre 2024. Dans tous les cas, les États membres doivent appliquer ces dispositions à partir du 1^{er} janvier 2025.

(1) [BOI-TVA-DECLA-40-30](#), § 200.

(2) [BOI-TVA-DECLA-40-40](#), § 20.

(3) [BOI-TVA-DECLA-40-40](#), § 30.

(4) Le texte de cette directive est accessible [ici](#).

(5) [Communication](#) de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen concernant un plan d'action sur la TVA, p. 6.

1. L'harmonisation des plafonds de la franchise en base et l'ouverture de la franchise hors de l'État membre d'établissement

Dans ses considérants, le texte de la directive 2020/285 précitée constate que les dispositions encadrant la franchise de TVA sont obsolètes et font peser une charge administrative excessive sur les petites entreprises pour les respecter ⁽¹⁾. Le régime actuel ne permet, en effet, d'accorder une franchise qu'aux entreprises établies dans l'État membre dans lequel la TVA est due, ce qui a une incidence négative pour les entreprises non établies dans cet État. La directive vise donc, en premier lieu, à permettre que de petites entreprises établies dans d'autres États membres que celui dans lequel la TVA est due soient également autorisées à bénéficier de la franchise.

C'est ainsi que la directive 2020/285 modifie l'article 284 de la directive 2006/112/CE afin de prévoir que « les seuils fixés par un État membre ne font pas de distinction entre les assujettis qui sont établis sur son territoire et ceux qui ne le sont pas » et que « les États membres qui ont mis en place la franchise octroient également cette franchise pour les livraisons de biens et les prestations de services effectuées sur leur propre territoire par des assujettis établis dans un autre État membre ».

Les plafonds de chiffres d'affaires applicables au régime de la franchise, qui sont aujourd'hui disparates, font l'objet d'une certaine harmonisation. La directive 2006/112/CE est ainsi modifiée afin de prévoir que ces plafonds, dont la fixation demeure à la main des États membres, ne peuvent excéder 85 000 euros – ce qui est inférieur au plafond applicable en France. La directive précise que « les États membres peuvent fixer, sur la base de critères objectifs, des seuils différenciés pour des secteurs d'activité différents » et qu'ils « s'assurent qu'un assujetti qui satisfait aux conditions requises pour bénéficier de plus d'un seuil sectoriel ne puisse faire usage que d'un de ces seuils ».

Il est précisé qu'une vigilance particulière devrait être exercée dans le cas où un assujetti est soumis au régime normal de la TVA dans son État membre d'établissement mais fait usage de la franchise de TVA dans un autre État membre ⁽²⁾. En effet, dans cette hypothèse, il convient que la déduction de la taxe payée en amont présente un lien avec des livraisons de biens et prestations de services effectuées par l'assujetti et effectivement taxées. La directive souligne donc que, lorsque l'assujetti acquiert dans son État membre d'établissement des intrants qui interviennent dans des livraisons de biens et des prestations de services effectuées en franchise dans d'autres États membres, il ne devrait pas avoir la possibilité de déduire la TVA en amont.

De plus, la directive constate que le seuil de chiffre d'affaires annuel, qui constitue une condition d'application de la franchise de TVA, se compose uniquement de la valeur combinée des livraisons de biens et des prestations de

(1) *Considérant n° 1.*

(2) *Considérant n° 5.*

services effectuées par une petite entreprise dans l'État membre dans lequel la franchise est octroyée. Il en résulte que l'ouverture de la faculté de bénéficier de la franchise dans les États membres autres que celui d'établissement pourrait entraîner des distorsions de concurrence si la franchise s'appliquait indépendamment du chiffre d'affaires global réalisé dans l'UE. Pour éviter ces distorsions, la directive tend à permettre aux seules entreprises dont le chiffre d'affaires annuel dans l'UE est inférieur à un certain seuil de bénéficier de la franchise dans un État membre dans lequel elles ne sont pas établies. L'article 284 de la directive 2006/112/CE est ainsi modifié afin de prévoir que l'octroi de la franchise aux assujettis établis dans un autre État membre n'est autorisé qu'à deux conditions :

– que le chiffre d'affaires annuel dans l'UE de l'assujetti n'excède pas 100 000 euros ;

– et que le montant des livraisons de biens et des prestations de services dans l'État membre dans lequel l'assujetti n'est pas établi n'excède pas le seuil applicable dans cet État membre pour l'octroi de la franchise aux assujettis établis dans cet État membre.

En revanche, la directive permet aux entreprises dont le chiffre d'affaires dans leur État membre d'établissement se situe en dessous du seuil national de continuer à bénéficier de la franchise dans cet État indépendamment de leur chiffre d'affaires dans d'autres États membres, et ce même si leur chiffre d'affaires total dépasse le seuil fixé à l'échelle de l'UE ⁽¹⁾.

Enfin, la directive, telle que modifiée par la directive (UE) 2022/542 ⁽²⁾, complète l'article 288 de la directive 2006/112/CE, qui fixe la composition du chiffre d'affaires qui sert de référence pour l'application de la franchise, pour y inclure le montant des opérations exonérées en vertu de l'article 138 lorsque l'exonération prévue audit article s'applique ⁽³⁾.

2. Les formalités déclaratives et d'enregistrement

La directive 2020/285 souligne qu'« elle ne devrait pas imposer de nouvelles obligations d'immatriculation ou de déclaration aux petites entreprises qui ne font usage de la franchise que dans l'État membre d'établissement » ⁽⁴⁾, conformément à son objectif de simplification.

En revanche, afin de permettre un contrôle efficace de l'application du nouveau régime de franchise, cette directive soutient que les assujettis souhaitant bénéficier de la franchise dans un État membre dans lequel ils ne sont pas établis devraient être tenus d'adresser au préalable une notification à l'État membre dans

(1) Considérant n° 9.

(2) *Directive (UE) 2022/542 du Conseil du 5 avril 2022 modifiant les directives 2006/112/CE et (UE) 2020/285 en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée.*

(3) *Il s'agit de l'exonération des livraisons intracommunautaires.*

(4) Considérant n° 19.

lequel ils sont établis ; pour des raisons de simplicité, ils ne devraient, cependant, être identifiés par un numéro individuel que dans l'État membre d'établissement ⁽¹⁾. Une modification de la directive 2006/112/CE est insérée en ce sens, au 3 de son article 284. Il est prévu que les États membres peuvent utiliser le numéro individuel d'identification TVA déjà attribué à l'assujetti ou tout autre numéro.

Il est également précisé, au 4 de la nouvelle rédaction de l'article 284 de la directive 2006/112/CE, que « l'assujetti informe préalablement l'État membre d'établissement, au moyen d'une mise à jour d'une notification préalable, de toute modification des informations fournies précédemment », y compris l'intention de faire usage de la franchise dans un État membre autre que ceux indiqués dans la notification préalable et la décision de cesser d'appliquer le régime de franchise dans un État membre où il n'est pas établi.

Comme prévu par le 5 du même article 284, la franchise s'applique dans l'État dans lequel l'assujetti n'est pas établi :

– à partir de la date à laquelle l'État d'établissement lui communique son numéro individuel d'identification, dans le cas d'une notification préalable ;

– à partir de la date à laquelle l'État d'établissement confirme le numéro à l'assujetti, dans le cas d'une mise à jour d'une notification préalable.

Cette date ne peut être postérieure de plus de 35 jours ouvrables à celle de la réception, par l'État, de la notification préalable ou de sa mise à jour, sauf dans des cas spécifiques, afin d'effectuer des contrôles dans le cadre de la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale.

La cessation prend effet à partir du premier jour du trimestre civil suivant la réception des informations communiquées par l'assujetti ou, lorsque ces informations sont reçues durant le dernier mois d'un trimestre civil, à partir du premier jour du deuxième mois du trimestre civil suivant.

La notification préalable doit comporter au moins les informations suivantes, comme prévu par le nouvel article 284 *bis* :

– le nom, l'activité, la forme juridique et l'adresse de l'assujetti ;

– le ou les États membres dans lesquels l'assujetti entend faire usage de la franchise ;

– le montant total des livraisons de biens et des prestations de services effectuées dans l'État membre dans lequel l'assujetti est établi et dans chacun des autres États membres durant l'année civile précédente ;

(1) Considérant n° 10.

– le montant total des livraisons de biens et des prestations de services effectuées dans l’État membre dans lequel l’assujetti est établi et dans chacun des autres États membres durant l’année civile en cours préalablement à la notification.

En revanche, lorsqu’un assujetti procède à une mise à jour de sa notification préalable afin d’informer son État d’établissement qu’il entend faire usage de la franchise dans un ou des États membres autres que ceux indiqués dans sa notification préalable, il n’est pas tenu de fournir l’ensemble de ces informations, dans la mesure où elles figurent déjà dans les déclarations fournies précédemment en application de l’article 284 *ter* de la directive 2006/112/CE, inséré par la directive.

En effet, ce nouvel article 284 *ter* prévoit, à ses paragraphes 1 et 2, qu’un assujetti faisant usage de la franchise dans un État membre dans lequel il n’est pas établi communique à l’État d’établissement, pour chaque trimestre civil, les informations suivantes :

- le numéro individuel d’identification ;
- le montant total des livraisons de biens et des prestations de services effectuées au cours du trimestre civil dans l’État membre d’établissement ;
- le montant total des livraisons de biens et des prestations de services effectuées au cours du trimestre civil dans chacun des États membres autres que l’État membre d’établissement.

L’assujetti est tenu de communiquer ces informations dans le délai d’un mois à compter de la fin de chaque trimestre civil.

De plus, le paragraphe 3 de cet article 284 *ter* prévoit que, lorsque le seuil de chiffres d’affaires dans l’UE, fixé à 100 000 euros par l’article 284 de la directive, est dépassé, l’assujetti doit en informer son État d’établissement dans un délai de 15 jours ouvrables. Il est également tenu, dans ce cas, de déclarer le montant des livraisons de biens et de prestations de services dans son État d’établissement et dans les autres États membres effectuées entre le début du trimestre civil en cours et la date à laquelle le seuil de chiffre d’affaires annuel dans l’UE a été dépassé.

Le nouvel article 284 *quinquies* inséré dans la directive 2006/112/CE dispose qu’un assujetti faisant usage de la franchise dans un État membre dans lequel il n’est pas établi n’est pas tenu, pour les livraisons de biens ou prestations de services couvertes par la franchise dans cet État membre :

- ni d’être immatriculé à la TVA ;
- ni de déposer une déclaration de TVA.

Il est également précisé qu’un assujetti faisant usage de la franchise dans l’État membre où il est établi et dans un autre État membre n’est pas tenu, en ce qui

concerne les livraisons de biens et les prestations de services couvertes par la franchise dans son État d'établissement, de déposer une déclaration de TVA.

Toutefois, lorsqu'un assujetti ne respecte pas les règles prévues par l'article 284 *ter*, les États membres peuvent exiger de cet assujetti une immatriculation et une déclaration de TVA.

Le nouvel article 284 *sexies* de la directive 2006/112/CE fixe certaines modalités de la coordination entre les États membres relative à ce nouveau régime de franchise. Il prévoit que l'État membre d'établissement désactive sans tarder le numéro d'identification mentionné à l'article 284 ou, si l'assujetti continue de faire usage de la franchise dans un autre État membre, adapte sans tarder les informations reçues dans le cadre de la notification préalable ou d'une mise à jour de celle-ci, dans les cas suivants :

– en cas de dépassement du plafond de chiffre d'affaires annuel dans l'UE, fixé à 100 000 euros par l'article 284 ;

– lorsque l'État membre octroyant la franchise a notifié que l'assujetti ne peut pas se prévaloir de la franchise ou que la franchise a cessé de s'appliquer dans cet État membre ;

– si l'assujetti a fait part de sa décision de cesser d'appliquer la franchise ;

– si l'assujetti a fait savoir, ou si l'on peut présumer par d'autres moyens, que ses activités ont pris fin.

3. La sortie du régime de franchise

La directive introduit également des règles relatives à la sortie du régime de franchise, alors que le droit européen n'en contenait pas. Ces règles diffèrent de celles en vigueur en France, malgré des similarités :

– la directive précise les modalités d'application de la franchise dans le temps. Elle affirme ainsi qu'« afin d'empêcher le contournement des règles relatives à la franchise pour les petites entreprises et de préserver l'objectif de cette franchise, un assujetti, qu'il soit ou non établi dans l'État membre qui octroie la franchise, ne devrait pas pouvoir bénéficier de ladite franchise lorsque le seuil national fixé dans cet État membre a été dépassé au cours de l'année civile précédente » et que, « pour les mêmes raisons, un assujetti qui n'est pas établi dans l'État membre qui octroie la franchise ne devrait pas pouvoir bénéficier de ladite franchise lorsque le seuil fixé pour le chiffre d'affaires annuel dans l'Union a été dépassé au cours de l'année civile précédente » ⁽¹⁾ ;

– elle ménage également une sortie progressive du régime de franchise en autorisant les assujettis dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas le seuil de franchise

(1) *Considérant n° 13.*

national de plus d'un pourcentage déterminé à continuer de bénéficier de la franchise pendant une période limitée. Dans la mesure où les seuils peuvent varier d'un État à l'autre, elle laisse aux États membres le choix entre deux pourcentages, pour autant que l'application du pourcentage n'ait pas pour effet de permettre à un assujetti dont le chiffre d'affaires dépasse un montant déterminé de bénéficier de la franchise. En revanche, parce que le seuil de chiffre d'affaires dans l'UE vise à garantir les recettes, la directive estime nécessaire que la franchise cesse de s'appliquer dès la date de dépassement de ce seuil, y compris en cours d'année civile ⁽¹⁾.

Le nouvel article 288 *bis* de la directive 2006/112/CE fixe les modalités de sortie du régime de la franchise. Il est prévu :

– une perte du bénéfice de la franchise pendant une année civile lorsque le plafond national de ce régime a été dépassé par l'assujetti au cours de l'année civile précédente, que l'assujetti soit ou non établi dans l'État membre octroyant la franchise. La directive prévoit que l'État membre qui octroie la franchise peut porter cette durée à deux années civiles ;

– la possibilité, pour les assujettis dépassant, au cours d'une année civile, le plafond national de 10 % au maximum, de continuer à bénéficier de la franchise pendant cette année civile. En revanche, lorsque ce plafond est dépassé de plus de 10 %, il est prévu que le régime de la franchise cesse de s'appliquer à partir de cette date. La directive ménage, toutefois, pour les États membres, la possibilité de fixer un plafond de 25 % ou d'autoriser l'assujetti à continuer de bénéficier de la franchise sans aucun plafond pendant l'année civile au cours de laquelle le seuil est dépassé, pour autant que l'application de ce plafond ou de cette option n'ait pas pour effet d'exonérer un assujetti dont le chiffre d'affaires dans l'État membre octroyant la franchise est supérieur à 100 000 euros ;

– l'impossibilité, pour l'assujetti qui n'est pas établi dans l'État membre octroyant la franchise, de bénéficier de celle-ci lorsque le plafond de chiffre d'affaires annuel dans l'UE, fixé à 100 000 euros, a été dépassé au cours de l'année civile précédente. Lorsque, au cours d'une année civile, ce seuil est dépassé, la franchise cesse de s'appliquer à compter de cette date.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article transpose la réforme du régime de la franchise de TVA pour les petites entreprises prévu par la directive (UE) 2020/285 du Conseil du 18 février 2020.

Le I (alinéas 1 à 88) modifie le code général des impôts.

(1) Considérant n° 14.

Le **II (alinéa 89)** modifie le code des impositions sur les biens et services. Il contient une modification de coordination à l'article L. 162-8 de ce code.

Le **III (alinéa 90)** prévoit une **entrée en vigueur** de cet article le **1^{er} janvier 2025**, conformément à la date d'entrée en vigueur prévue par la directive.

Au sein du I, les 1^o à 3^o (alinéas 2 à 6) contiennent des modifications de coordination aux articles 231, 262 *ter* et 285 *bis* du CGI.

Le **a) du 4^o (alinéas 8 et 9)** complète le II de l'article 286 du même code afin de prévoir que les assujettis bénéficiant d'une franchise de taxe relevant de l'article 293 B *bis*, c'est-à-dire ceux établis dans un État membre de l'UE autre que la France, sont dispensés des obligations mentionnées aux 1^o et 2^o du I dudit article 286 lorsqu'ils remplissent, dans l'État membre d'établissement, les obligations prévues par les dispositions transposant, dans cet État membre, les 1 et 2 de l'article 284 *ter* de la directive 2006/112/CE précitée.

Les obligations mentionnées aux 1^o et 2^o du I de l'article 286 du CGI, qui incombent normalement à toutes les personnes assujetties à la TVA, sont les suivantes :

– celle de souscrire auprès de l'administration, dans les quinze jours du commencement de ses opérations, une déclaration conforme au modèle fourni par celle-ci ;

– celle de fournir, sur un imprimé remis par l'administration, tous renseignements relatifs à son activité professionnelle.

Les 1 et 2 de l'article 284 *ter* de la directive 2006/112/CE précitée prévoient qu'un assujetti faisant usage de la franchise dans un État membre dans lequel il n'est pas établi communique à l'État d'établissement, pour chaque trimestre civil, les informations suivantes :

– le numéro individuel d'identification ;

– le montant total des livraisons de biens et des prestations de services effectuées au cours du trimestre civil dans l'État membre d'établissement ;

– le montant total des livraisons de biens et des prestations de services effectuées au cours du trimestre civil dans chacun des États membres autres que l'État membre d'établissement.

L'assujetti est tenu de communiquer ces informations dans le délai d'un mois à compter de la fin de chaque trimestre civil.

Il s'agit d'alléger les obligations déclaratives qui pourraient peser sur les petites entreprises établies dans d'autres États membres de l'UE.

Le **b) du 4° (alinéa 10)** procède à une modification de coordination.

Le **5° (alinéas 11 et 12)** complète l'article 286 *ter* du CGI afin de prévoir l'identification par un numéro individuel de tout assujetti bénéficiant d'une franchise de taxe relevant de l'article 293 B *bis*, c'est-à-dire tout assujetti bénéficiant de cette franchise alors qu'il est établi dans un État membre de l'UE autre que la France, s'il ne remplit pas, dans son État membre d'établissement, tout ou partie des obligations prévues par les dispositions transposant, dans cet État membre, les 1 et 2 de l'article 284 *ter* de la directive 2006/112/CE précitée.

Le **6° (alinéas 13 et 14)** complètent l'article 287 du CGI afin de prévoir, par exception, que les livraisons de biens et les prestations de services couvertes par les franchises prévues pour les petites entreprises – aussi bien celle, déjà existante, prévue par l'article 293 B du CGI que celle, introduite par le présent article au nouvel article 293 B *bis* du même code, pour les entreprises établies dans un autre État de l'UE –, ne sont pas indiquées dans la déclaration de TVA que les redevables doivent fournir à l'administration. Néanmoins, il est prévu que cette disposition ne s'applique pas, c'est-à-dire que ces livraisons et prestations doivent bien figurer dans la déclaration de TVA, si l'assujetti bénéficiant d'une franchise ne remplit pas tout ou partie des obligations prévues par les dispositions transposant, dans cet État membre, les 1 et 2 de l'article 284 *ter* de la directive 2006/112/CE précitée.

Le **7° (alinéa 15)** procède à une modification de coordination à l'article 289 B du CGI.

Le **8° (alinéas 16 à 28)** insère un nouvel article 293-0 B dans le CGI, au sein de la section consacrée à la franchise de TVA, afin de définir, dans le cadre de ce régime, ce qu'est un assujetti établi en France et ce qu'est un assujetti établi dans un autre État membre de l'UE.

Le I de cet article prévoit qu'est considéré comme un assujetti en France :

- tout assujetti dont le siège de l'activité économique est situé en France ;
- tout assujetti dont le siège de l'activité économique est situé en territoire tiers, qui dispose d'un établissement stable en France et choisit d'être rattaché à la France en application du II de cet article.

Est considéré comme un assujetti établi dans un autre État membre de l'UE :

- tout assujetti dont le siège de l'activité économique est situé dans cet autre État membre ;
- tout assujetti dont le siège de l'activité économique est situé en territoire tiers, qui dispose d'un établissement stable dans cet autre État membre et choisit d'être rattaché à cet État membre conformément aux dispositions transposant, dans cet État membre, la section 2 du chapitre I^{er} du titre XII de la directive 2006/112/CE, c'est-à-dire les dispositions relatives à la franchise pour les petites entreprises.

Le II de cet article dispose que l'assujetti dont le siège de l'activité économique est situé en territoire tiers et qui dispose d'un établissement stable en France est rattaché à la France lorsque les conditions cumulatives suivantes sont remplies :

1° Il a manifesté auprès de l'administration française, dans les conditions déterminées par décret, l'intention de bénéficier de la franchise mentionnée à l'article 293 B ou, au moyen de la notification prévue à l'article 293 B *ter*, l'intention de bénéficier de la franchise mentionnée à cet article dans un ou d'autres États membres ;

2° Dans aucun des autres États membres :

a) il ne bénéficie de la franchise prévue par les dispositions transposant le 1 de l'article 284 de la directive 2006/112/CE ;

b) il n'est identifié en application des dispositions transposant le *b* du 3 du même article 284 de la directive 2006/112/CE, c'est-à-dire aux fins de l'application de la franchise.

L'encadré ci-dessous rappelle les définitions des notions de siège de l'activité économique et d'établissement stable, et leur utilisation pour l'application de la TVA aux prestations de services.

Les notions de siège de l'activité économique et d'établissement stable

Les notions de siège de l'activité économique et d'établissement stable revêtent une grande importance dans l'application des règles de territorialité relatives à la TVA, en particulier s'agissant des prestations de services. Elles ont donné lieu à des contentieux dont ont eu à connaître tant la Cour de justice de l'UE que le Conseil d'État.

Comme le prévoit l'article 259 du CGI, est considéré comme établi en France l'assujetti, prestataire ou preneur, qui a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle.

Conformément à l'article 10 du règlement UE/282/2011 du 15 mars 2011 ⁽¹⁾, pour l'application des articles 44 et 45 de la directive TVA, le « lieu où l'assujetti a établi le siège de son activité économique » est le lieu où sont exercées les fonctions d'administration centrale de l'entreprise.

Afin de déterminer ce lieu, sont pris en considération le lieu où sont prises les décisions essentielles concernant la gestion générale de l'entreprise, le lieu de son siège statutaire et le lieu où se réunit la direction.

Lorsque ces critères ne permettent pas de déterminer avec certitude le lieu du siège de l'activité économique, le lieu où sont prises les décisions essentielles concernant la gestion générale de l'entreprise est le critère prépondérant. La présence d'une adresse postale ne peut déterminer à elle seule le lieu où l'assujetti a établi le siège de son activité économique. Ces précisions sont tirées de la jurisprudence de la Cour de justice de l'UE ⁽²⁾, qui a été reprise par l'administration ⁽³⁾.

En revanche, des notions telles que le lieu du preneur des prestations ou le lieu d'exploitation ou d'utilisation de ces prestations ne sauraient figurer parmi les facteurs de détermination du siège de l'activité du prestataire ⁽⁴⁾.

Conformément à la jurisprudence de la CJUE, le point de rattachement le plus utile afin de déterminer le lieu des prestations de services, du point de vue fiscal et, partant, prioritaire, est celui où l'assujetti a établi le siège de son activité économique. La prise en considération d'un autre établissement stable s'impose toutefois dans le cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution fiscale rationnelle ou crée un conflit avec un autre État membre ⁽⁵⁾.

Un établissement stable en matière de TVA est caractérisé par un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possible :

– soit la fourniture par cet établissement d'un service au sens de l'article 259, 2° du CGI (« établissement stable prestataire ») ;

– soit l'utilisation par cet établissement des services qui lui sont rendus au sens de l'article 259, 1° du CGI (« établissement stable preneur »). À cet égard, il n'est pas indispensable que l'établissement stable preneur exerce lui-même une activité économique.

La CJUE a jugé qu'une structure dépourvue de personnel propre ne peut constituer un établissement stable, tant prestataire que preneur ⁽⁶⁾. Elle a toutefois nuancé cette solution en ce qui concerne la notion d'établissement stable preneur en considérant qu'il n'est pas requis d'un assujetti qu'il détienne des moyens humains ou techniques en propre mais seulement qu'il ait le pouvoir de disposer de ces moyens comme s'ils étaient les siens (par exemple, par des contrats de service ou de location mettant ces moyens à sa disposition et ne pouvant être résiliés à brève échéance) ⁽⁷⁾.

Il a également été jugé qu'est sans incidence sur la qualification d'établissement stable prestataire la circonstance que les moyens techniques nécessaires à la réalisation de l'activité ne soient pas possédés par l'établissement mais seulement loués ou mis à sa disposition à titre gratuit ⁽⁸⁾.

Dès lors qu'un assujetti a son siège dans un État, il n'y a pas à rechercher l'existence d'un établissement stable distinct dans ce même État ⁽⁹⁾.

Enfin, le fait pour un assujetti de disposer d'un numéro d'identification à la TVA en France n'est pas suffisant en soi pour considérer qu'il y dispose d'un établissement stable ⁽¹⁰⁾.

(1) Règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

(2) CJUE 28 juin 2007, C-73/06.

(3) BOI-TVA-CHAMP-20-50-10, §§ 100 à 120.

(4) CE 28 mai 2014, n° 361413.

(5) CJUE 20 février 1997 C-260/95 ; CJUE 16 octobre 2014, C-605/12 ; CE 17 juin 2015, n° 369100 ; BOI-TVA-CHAMP-20-50-10, § 130.

(6) CJUE 3 juin 2021, C-931/19.

(7) CJUE 7 avril 2022, C-333/20.

(8) CAA Nantes, 11 février 2021, n° 19NT00976 ; CE 22 décembre 2021, n° 451610.

(9) BOI-TVA-CHAMP-20-50-10, § 170.

(10) Article 11 du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ; BOI-TVA-CHAMP-20-50-10 § 170.

Le **9° (alinéa 29 à 38)** modifie l'article 293 B du CGI afin de transposer les nouvelles règles européennes encadrant la franchise de TVA.

● **Son I (alinéas 30 et 31)** prévoit une franchise générale dispensant les assujettis établis en France du paiement de la TVA pour leurs livraisons de biens et leurs prestations de services lorsqu'ils n'ont pas réalisé en France un chiffre d'affaires excédant les plafonds suivants :

**PLAFONDS DE CHIFFRES D'AFFAIRES POUR L'APPLICATION DE LA FRANCHISE
EN BASE DE TVA (EN EUROS) (CAS GÉNÉRAL)**

Année d'évaluation	Chiffre d'affaires national total	Chiffre d'affaires national afférent aux prestations de services autres que les ventes à consommer sur place et prestations d'hébergement
Année civile précédente	85 000	37 500
Année en cours	93 500	41 250

Source : PLF pour 2024.

• Le **II (alinéas 32 à 37)** prévoit une franchise spécifique dispensant les avocats, les auteurs d'œuvres de l'esprit et les artistes-interprètes assujettis et établis en France du paiement de la TVA lorsqu'ils n'ont pas réalisé en France un chiffre d'affaires excédant les plafonds suivants (**alinéas 33 et 33**) :

**PLAFONDS DE CHIFFRES D'AFFAIRES POUR L'APPLICATION DE LA FRANCHISE EN BASE
DE TVA (EN EUROS) (CAS DES AVOCATS, AUTEURS ET ARTISTES-INTERPRÈTES)**

Année d'évaluation	Chiffre d'affaires national afférent aux opérations mentionnées au B du II de l'article 293 B du CGI	Chiffre d'affaires national afférent aux opérations autres que celles mentionnées au B du II de l'article 293 B du CGI
Année civile précédente	47 500	37 500
Année en cours	52 250	41 250

Source : PLF pour 2024.

Les opérations mentionnées au B du II de l'article 293 B du CGI sont les suivantes (**alinéas 34 à 37**) :

– les opérations réalisées par les avocats et les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation, dans le cadre de l'activité définie par la réglementation applicable à leur profession ;

– les livraisons par les auteurs d'œuvres de l'esprit, à l'exception des architectes, de leurs œuvres mentionnées aux 1° à 12° de l'article L. 112-2 du code de la propriété intellectuelle et la cession des droits patrimoniaux qui leur sont reconnus par la loi ;

– les opérations relatives à l'exploitation des droits patrimoniaux qui sont reconnus par la loi aux artistes-interprètes mentionnés à l'article L. 212-1 du code de la propriété intellectuelle.

• Le **III (alinéa 38)** dispose que l'application de la franchise prend fin, lorsque l'un de ces plafonds de chiffre d'affaires pour les opérations de l'année en cours est dépassé, pour les opérations intervenant à compter de la date de dépassement.

Par rapport au régime actuel, on relève de nombreuses continuités et quelques différences :

– Les grands traits du régime français de franchise en base sont préservés :

▪ Le plafond global de 91 900 euros de chiffre d'affaires est certes abaissé mais le niveau auquel il est porté, 85 000 euros, est le maximum autorisé par le droit européen et demeure proche du plafond français. Le plafond de 36 800 euros applicable aux prestations de services est quant à lui légèrement augmenté, pour atteindre 37 500 euros ;

▪ Des franchises spécifiques pour les prestations de services, d'une part, et pour certaines professions, d'autre part, sont préservées. Le plafond de la franchise applicable aux avocats, aux auteurs d'œuvres de l'esprit et aux artistes-interprètes pour leurs activités caractéristiques demeure presque inchangé, puisqu'il passe de 47 700 à 47 500 euros. La distinction entre un plafond de chiffre d'affaires afférent aux activités caractéristiques de ces professions et celui afférent à leurs autres activités demeure, ainsi que la définition de ces activités, qui reste strictement identique ;

▪ Une sortie progressive du régime est organisée, comme le permet le droit européen. Le Gouvernement a choisi de retenir une tolérance de 10 %. Une tolérance de 25 %, permise par le droit européen, était exclue, dans la mesure où elle aurait conduit à excéder le plafond de 100 000 euros. En revanche, il aurait été possible de retenir l'option consistant à autoriser l'assujetti à continuer de bénéficier de la franchise sans aucun plafond pendant l'année civile au cours de laquelle le seuil est dépassé, pour autant que l'application de cette option n'ait pas pour effet d'exonérer un assujetti dont le chiffre d'affaires en France aurait été supérieur à 100 000 euros.

– Quelques modifications doivent toutefois être relevées :

▪ Le plafond de chiffre d'affaires afférent aux autres activités des avocats, des auteurs d'œuvres de l'esprit et des artistes-interprètes est nettement relevé, puisqu'il passe de 19 600 à 37 500 euros ;

▪ Une simplification est opérée à travers la suppression de toute référence au chiffre d'affaires de la pénultième année, comme prévu par le droit européen. Seuls les chiffres d'affaires de l'année civile précédente et de l'année en cours sont pris en considération pour l'application de la franchise ;

▪ Les modalités de sortie de la franchise sont modifiées ; en effet, les assujettis deviennent aujourd'hui redevables de la TVA à compter du premier jour du mois au cours duquel les plafonds de chiffres d'affaires sont dépassés. Aux termes du PLF, conformément à la directive, la franchise cesse de s'appliquer pour les opérations intervenant à compter de la date de dépassement ;

▪ L'actualisation triennale des plafonds est supprimée, conformément à la directive, qui n'en prévoit pas.

Le **10° (alinéas 39 à 64)** insère deux nouveaux articles 293 B *bis* et 293 B *ter* dans le CGI.

Le nouvel article 293 B *bis* (**alinéas 40 à 48**) fixe les conditions générales d'application, d'entrée et de sortie du régime de franchise de TVA pour les assujettis établis dans un État membre de l'UE autre que la France.

Le **I (alinéas 40 à 42)** prévoit que le régime de franchise prévu par l'article 293 B est applicable aux assujettis établis dans un État membre de l'UE autre que la France pour leurs livraisons de biens et leurs prestations de services réalisées en France lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

– leur chiffre d'affaires sur le territoire de l'UE n'excède pas 100 000 euros lors de l'année précédente et de l'année en cours ;

– l'assujetti a adressé à son État membre d'établissement une notification préalable ou une mise à jour de celle-ci indiquant qu'il entend faire usage de la franchise en France, selon les formalités prévues par les dispositions transposant, dans cet État, les 3 et 4 de l'article 284 de la directive 2006/112/CE précitée.

Le **II (alinéas 43 à 45)** fixe les dates de début d'application de la franchise. Selon ses termes, la franchise s'applique à compter :

– si l'assujetti a indiqué faire usage de la franchise en France dans sa notification préalable, de la date de communication à l'assujetti de son numéro individuel d'identification pour la notification préalable dans l'État membre d'établissement par les autorités compétentes de cet État membre, conformément aux dispositions transposant, dans cet État membre, le 5 de l'article 284 de la directive 2006/112/CE précitée ;

– s'il a indiqué à l'occasion d'une mise à jour de la notification préalable, de la date de confirmation à l'assujetti de son numéro individuel d'identification pour la mise à jour de la notification préalable, conformément aux mêmes dispositions.

Le **III (alinéas 46 à 48)** fixe les dates de fin d'application de la franchise. La franchise cesse de s'appliquer :

– lorsque le plafond de chiffre d'affaires dans l'UE, fixé à 100 000 euros, est dépassé, pour les opérations intervenant à compter de la date de dépassement ;

– à la suite de la demande de l'assujetti adressée aux autorités compétentes de l'État autre que la France dans lequel il est établi, pour les opérations intervenant à compter du premier jour du trimestre civil suivant la réception des informations communiquées par cet assujetti à ces autorités ou, lorsque ces informations sont

reçues durant le dernier mois d'un trimestre civil, à partir du premier jour du deuxième mois du trimestre civil suivant.

Ces règles s'entendent sans préjudice du III de l'article 293 B du CGI, qui prévoit la fin de l'application de la franchise lorsque l'un des plafonds de chiffre d'affaires fixés par cet article pour les opérations de l'année en cours est dépassé.

Le **nouvel article 293 B ter (alinéas 49 à 64)** fixe les formalités déclaratives et d'enregistrement applicables en France pour bénéficier de la franchise dans un autre État membre de l'UE.

Le **I** de ce nouvel article (**alinéas 49 à 51**) dispose que, pour bénéficier dans un ou des États membres de l'UE autres que la France du régime de franchise, l'assujetti établi en France, ou souhaitant être rattaché à la France en application du 1° du II de l'article 293-0 B aux fins d'y être établi, adresse une notification préalable à l'administration française. Aux fins de l'application de la franchise, cet assujetti est identifié par un numéro individuel d'identification délivré par l'administration française. L'assujetti doit informer l'administration française, au moyen d'une mise à jour de la notification préalable, de toute modification des informations fournies dans celle-ci, y compris de l'intention de faire usage de la franchise dans un ou des États membres autres que ceux indiqués dans la notification préalable et de la décision de cesser d'appliquer le régime de franchise dans un ou plusieurs de ces États membres.

Le **II (alinéa 52)** prévoit que l'administration française communique à l'assujetti ce numéro individuel d'identification au plus tard 35 jours ouvrables après la réception de la notification préalable ou de sa mise à jour, sauf dans des cas spécifiques où, pour éviter la fraude ou l'évasion fiscale, elle exige un délai supplémentaire, d'au moins 35 jours ouvrables supplémentaires, pour effectuer les contrôles nécessaires.

Le **III (alinéas 53 à 56)** fixe les informations que l'assujetti doit communiquer à l'administration française pour chaque trimestre civil :

- son numéro individuel d'identification ;
- le montant total des livraisons de biens et prestations de services effectuées au cours du trimestre civil en France ou un montant nul si aucune livraison ni prestation n'a été effectuée ;
- le montant total des livraisons de biens et prestations de services effectuées au cours du trimestre civil dans chacun des États membres autres que la France ou un montant nul si aucune livraison ni prestation n'a été effectuée, y compris dans les États membres où il ne bénéficie pas du régime de franchise.

L'assujetti doit communiquer ces informations dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre civil.

Le **IV (alinéas 57 et 58)** prévoit que l'assujetti informe l'administration française lorsque son chiffre d'affaires dans l'UE dépasse 100 000 euros, dans un délai de quinze jours ouvrables, et qu'il communique le montant des livraisons de biens et prestations de services qui ont été effectuées entre le début du trimestre civil en cours et la date à laquelle le plafond de chiffre d'affaires annuel dans l'UE a été dépassé.

Le **V (alinéas 59 à 63)** prévoit que l'administration désactive sans délai le numéro individuel d'identification mentionné au I ou, si l'assujetti continue de faire usage du régime de franchise dans un ou plusieurs autres États membres, adapte sans délai les informations qu'il a transmises dans le cadre de la notification préalable ou de ses mises à jour, en ce qui concerne le ou les États membres concernés, dans les cas suivants :

1° le montant total des livraisons de biens et prestations de services déclarés par l'assujetti dépasse 100 000 euros ;

2° l'État membre octroyant la franchise a notifié que l'assujetti ne peut pas se prévaloir de la franchise ou que la franchise a cessé de s'appliquer dans cet État membre ;

3° l'assujetti a fait part à l'administration de sa décision de cesser de faire application du régime de franchise ;

4° l'assujetti a fait savoir, ou l'on peut présumer par d'autres moyens, que ses activités ont pris fin.

Le **VI (alinéa 64)** prévoit qu'un décret fixe les modalités d'application de cet article.

Le **11° (alinéas 65 à 68)** apporte une modification de coordination à l'article 293 BA du CGI. Il tient compte de la suppression, à l'article 293 B, de la disposition excluant du bénéfice de la franchise les redevables qui exercent une activité occulte, en remplaçant cette disposition à cet article.

Le **12° (alinéa 69)** procède à une modification de coordination à l'article 293 C du CGI.

Le **13° (alinéas 70 à 84)** introduit une nouvelle rédaction des articles 293 D et 293e du CGI.

L'article 293 D (**alinéas 71 à 81**), qui fixe les modalités de calcul du chiffre d'affaires servant de référence pour l'application de la franchise, est modifié de la manière suivante. Certaines opérations exonérées sont incluses dans ce calcul, à savoir :

- le montant des opérations exonérées avec droit à déduction en vertu des 8°, 9° et 10° du II de l'article 262 ⁽¹⁾ et de l'article 298 *undecies* ⁽²⁾ ;
- le montant des opérations exonérées en vertu de l'article 262-00 *bis* ⁽³⁾ ;
- le montant des opérations exonérées en vertu des 1° et 3° du I de l'article 262 *ter* ⁽⁴⁾.

La mention des opérations bancaires, financières et des assurances qui n'ont pas le caractère d'opérations accessoires est remplacée par celle des « opérations financières, d'assurance et de réassurances mentionnées aux 1° et 2° de l'article 261 C qui n'ont pas le caractère d'opérations accessoires » ⁽⁵⁾.

De plus, il est précisé que le chiffre d'affaires dans l'UE qui sert de référence pour l'application de l'article 293 *ter* est le montant total annuel des livraisons de biens et des prestations de services, hors TVA, réalisé sur le territoire de l'UE, et que les chiffres d'affaires réalisés dans les autres États membres de l'UE entrant dans la composition du chiffre d'affaires annuel dans l'UE sont déterminés en application des dispositions transposant dans ces États l'article 288 de la directive 2006/112/CE.

La disposition prévoyant que les plafonds de la franchise sont ajustés au prorata du temps d'exploitation de l'entreprise ou d'exercice de l'activité pendant l'année de référence, est précisée. Le III de l'article 293 D préciserait ainsi que pour l'assujetti débutant son activité en cours d'année, les plafonds de la franchise sont ajustés à proportion de la durée de l'année restant à courir à la date du début d'activité.

L'article 293 E (**alinéas 82 à 84**) reçoit les modifications appelées par l'ouverture de la franchise aux assujettis établis dans un autre État membre. Il est notamment prévu que les factures, notes d'honoraires ou documents émis par les assujettis bénéficiaires de la franchise doivent comporter la mention de la base légale de cette franchise, à savoir : « TVA non applicable, article 293 B du CGI », « TVA non applicable, article 293 B *bis* du CGI » ou une autre référence à l'article 284 de la directive 2006/112/CE.

(1) *Il s'agit des transports aériens ou maritimes de voyageurs en provenance ou à destination de l'étranger ou des collectivités et départements d'outre-mer ; des transports ferroviaires de voyageurs en provenance et à destination de l'étranger ; des transports par route de voyageurs étrangers en provenance et à destination de l'étranger, circulant en groupe d'au moins dix personnes.*

(2) *Il s'agit des opérations d'entremise accomplies par des personnes justifiant de la qualité de mandataire régulièrement inscrit à la commission du réseau de la diffusion de la presse, qui ne donnent pas lieu au paiement de la TVA lorsqu'elles concernent des écrits périodiques.*

(3) *Il s'agit des livraisons de biens et des prestations de services effectuées dans le cadre des relations diplomatiques et consulaires et de celles destinées aux organismes internationaux et à certaines forces armées.*

(4) *Il s'agit des livraisons intracommunautaires.*

(5) *Les 1° et 2° de l'article 261 C du CGI exonèrent de la TVA les principales opérations bancaires et financières et les opérations d'assurance et de réassurance.*

Le 14° (alinéa 85) abroge l'article 293 G du CGI.

Les 15°, 16° et 17° (alinéas 86 à 88) procèdent à des modifications de coordination aux articles 302 *bis* MB, 1609 *sexvicies* et 1649 *quater B quater* du CGI.

III. L'IMPACT ADMINISTRATIF ET ÉCONOMIQUE

En termes de recettes fiscales, le présent article pourrait entraîner une baisse du produit de la TVA. En effet, des assujettis établis dans un État membre de l'UE autre que la France seront amenés à ne plus acquitter la TVA sur des opérations aujourd'hui imposées en France. Toutefois, cette diminution pourrait être compensée par l'abaissement du plafond du régime général de franchise et par la suppression de l'indexation des plafonds. De plus, les assujettis devront renoncer à la franchise dès l'année suivant le dépassement des plafonds, alors qu'ils peuvent la conserver une année de plus dans le régime actuel.

En termes économiques, cet article devrait faciliter les échanges intracommunautaires pour les petites entreprises établies dans l'UE et alléger leurs charges administratives.

En termes administratifs, une nouvelle plateforme informatique devra être créée pour permettre les échanges d'informations requis avec les autres États membres de l'UE. Des obligations nouvelles sont créées pour l'administration en termes d'identification et de gestion des demandes des assujettis souhaitant recourir à la franchise dans d'autres États membres.

*

* *

Article 11

Adaptation des tarifs d'accise sur les énergies

Résumé du dispositif et effets principaux

Le présent article reconduit le volet fiscal du bouclier tarifaire sur l'électricité jusqu'au 31 janvier 2025, en maintenant le tarif de l'accise sur l'électricité à 1 euro / MWh pour les ménages (au lieu de 32 euros / MWh) et à 0,50 euro / MWh pour les autres consommateurs (au lieu de 26 euros / MWh pour les PME et de 22,5 euros / MWh pour la haute puissance). Les activités exonérées d'accise ne sont pas concernées.

De plus, il prévoit que le tarif normal de l'accise sur le gaz naturel combustible, qui est de 8,37 euros / MWh, peut être majoré par arrêté du ministre chargé du budget sans pouvoir excéder 16,37 euros / MWh.

Dernières modifications législatives intervenues

Le volet fiscal du bouclier sur les prix de l'électricité a été reconduit par l'article 64 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 pour une année supplémentaire, c'est-à-dire pour les quantités d'électricité fournies jusqu'au 31 janvier 2024. De plus, ce texte a inscrit directement dans la loi le niveau de l'accise ainsi minorée, à savoir 1 euro / MWh pour les consommations relevant de la catégorie fiscale « ménages et assimilés » et 0,50 euro / MWh pour les consommations professionnelles, alors que le dispositif précédent autorisait le Gouvernement à mettre en œuvre, à certaines conditions, une minoration dans la limite d'un plancher. Il a également opéré une montée en puissance du bouclier fiscal, puisque celui-ci a intégré, à compter du 1^{er} janvier 2023, la taxe communale sur la consommation finale d'électricité.

Les tarifs de l'accise sur les énergies, y compris le gaz naturel combustible, ont été recodifiés dans le nouveau code des impositions sur les biens et services par l'ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021 portant partie législative du code des impositions sur les biens et services et transposant diverses normes du droit de l'Union européenne. Ils figuraient auparavant dans le code des douanes.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté cet article sans modification. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

A. LE BOUCLIER TARIFAIRE SUR L'ÉLECTRICITÉ

1. L'accise sur l'électricité

La fiscalité pesant sur l'électricité repose sur l'essentiel sur une taxe à la consommation longtemps dénommée « taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité » (TICFE), ou encore « contribution au service public de l'électricité » (CSPE) ⁽¹⁾, et aujourd'hui renommée « fraction de l'accise sur les énergies perçue

(1) Cette taxe était prévue par l'article 266 quinquies C du code des douanes, abrogé depuis le 1^{er} janvier 2022.

sur l'électricité » ⁽¹⁾. Elle est prévue par les articles L. 312-1 à L. 312-107 du code des impositions sur les biens et services. L'article L. 312-37 de ce code fixe les tarifs normaux de cette accise, qui sont reproduits dans le tableau ci-dessous.

TARIFS NORMAUX DE LA FRACTION DE L'ACCISE SUR LES ÉNERGIES PERÇUE SUR L'ÉLECTRICITÉ

Catégorie fiscale	Tarif (en euros / MWh) à compter du 1er janvier 2023
Ménages et assimilés	32,0625
Petites et moyennes entreprises	25,6875
Haute puissance	22,5

Source : article L. 312-37 du code des impositions sur les biens et services.

Une hausse de tarif est intervenue pour les catégories fiscales des ménages et des PME le 1^{er} janvier 2023. Elle s'explique par l'intégration de la taxe communale sur la consommation finale d'électricité (TCCFE) à cette date. Le 1^{er} janvier 2022, la taxe départementale sur la consommation finale d'électricité (TDCFE) avait déjà été intégrée à la TICFE ⁽²⁾.

Les catégories fiscales énumérées dans le tableau *supra* sont définies selon la nature des activités pour les besoins desquelles l'électricité est consommée et la puissance sous laquelle celle-ci est fournie.

CATÉGORIES FISCALES DE L'ÉLECTRICITÉ

Catégorie fiscale	Activités pour les besoins desquelles l'électricité est consommée	Puissance sous laquelle l'électricité est fournie
Ménages et assimilés	Activités non économiques	Inférieure ou égale à 250 kVA
	Activités économiques	Inférieure ou égale à 36 kVA
Petites et moyennes entreprises	Activités économiques	Supérieure à 36 kVA et inférieure ou égale à 250 kVA
Haute puissance	Toutes	Supérieure à 250 kVA

Source : article L. 312-24 du code des impositions sur les biens et services.

Toutefois, de nombreuses activités économiques bénéficient de tarifs inférieurs aux tarifs normaux. C'est le cas dans le secteur des transports et dans celui de l'industrie.

(1) Ce changement de dénomination est intervenu lors de la création du code des impositions sur les biens et services par l'ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021 portant partie législative du code des impositions sur les biens et services et transposant diverses normes du droit de l'Union européenne.

(2) L'intégration de la TCCFE et de la TDCFE à la TICFE a été prévue par l'article 54 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021.

Les tarifs réduits applicables dans le secteur des transports sont prévus par l'article L. 312-48 du code des impositions sur les biens et services. Ils sont reproduits dans le tableau ci-dessous.

TARIFS RÉDUITS D'ACCISE SUR L'ÉLECTRICITÉ DANS LE SECTEUR DES TRANSPORTS

Activités	Tarif réduit (en euros / MWh)
Transport guidé de personnes et de marchandises	0,5
Transport collectif routier de personnes	0,5
Alimentation à quai des engins flottants utilisés à des fins commerciales ou pour les besoins des autorités publiques	0,5
Production à bord des navires et bateaux	0
Manutention portuaire ⁽¹⁾	0,5
Exploitation des aéroports ouverts à la circulation aérienne publique	7,5

Source : articles L. 312-48, L. 312-50, L. 312-51, L. 312-56, L. 312-57, L. 312-57-2 et L. 312-59 du code des impositions sur les biens et services.

Les tarifs réduits applicables dans le secteur de l'industrie sont prévus par l'article L. 312-64 du code des impositions sur les biens et services. Ils sont reproduits dans le tableau ci-dessous.

TARIFS RÉDUITS D'ACCISE SUR L'ÉLECTRICITÉ DANS LE SECTEUR INDUSTRIEL

Activités	Tarif réduit (en euros / MWh)
Doubles usages ⁽²⁾	0
Fabrication de produits minéraux non métalliques ⁽³⁾	0
Production de biens très intensive en électricité ⁽⁴⁾	0
Centres de stockage de données	12

Source : articles L. 312-64, L. 312-66, L. 312-67, L. 312-68 et L. 312-70 du code des impositions sur les biens et services.

(1) Ce tarif réduit entre en vigueur le 1^{er} janvier 2024.

(2) Il s'agit de l'électricité consommée spécifiquement pour des opérations de réduction chimique, d'électrolyse ou des procédés métallurgiques.

(3) Il s'agit de la fabrication de verre et d'articles en verre, de celle de produits réfractaires, de matériaux de construction en terre cuite et de produits en céramique et en porcelaine, de la fabrication de ciment, chaux et plâtre ainsi que d'ouvrages en béton, en ciment ou en plâtre, de la faille, du façonnage et du finissage de pierres et de la fabrication de produits abrasifs et d'autres produits minéraux non métalliques.

(4) Ce tarif s'applique à l'électricité consommée par une entreprise pour fabriquer un produit lorsque le rapport entre le coût de l'électricité et le coût du produit excède 50 %.

Pour certaines activités industrielles, le bénéfice d'un tarif réduit est soumis à la condition d'atteindre un niveau minimal d'électro-intensité et, le cas échéant, selon leur niveau d'électro-intensité.

L'intensité énergétique est définie dans l'encadré ci-dessous.

L'intensité énergétique

La définition et le mode de calcul de l'intensité énergétique sont précisés par les articles L. 312-43 à L. 312-46 du code des impositions sur les biens et services.

Le niveau d'intensité énergétique peut être calculé en **valeur de production ou en valeur ajoutée**.

Le niveau d'intensité énergétique en **valeur de production** s'entend du quotient entre :

- au numérateur, le coût total d'acquisition, toute taxe comprise à l'exception de la TVA déductible, des produits soumis à l'accise sur les énergies et de la chaleur ;
- au dénominateur, le chiffre d'affaires, y compris les subventions directement liées au prix du produit, corrigé de la variation des stocks de produits finis, les travaux en cours et les biens ou les services achetés à des fins de revente, diminué des acquisitions de biens et services destinés à la revente.

Le niveau d'intensité énergétique en **valeur ajoutée** s'entend du quotient entre :

- au numérateur, le montant total de l'accise sur les produits utilisés, en appliquant le tarif normal ;
- au dénominateur, le chiffre d'affaires total soumis à la TVA diminué de la totalité des achats soumis à la TVA.

Pour la détermination du niveau d'intensité énergétique, seuls sont pris en compte en tant que produits taxables les produits suivants :

- ceux utilisés comme carburant pour les besoins du fonctionnement des moteurs stationnaires ou des installations et machines utilisées dans la construction, le génie civil et les travaux publics ;
- ceux utilisés comme combustible ;
- l'électricité.

Toutefois, ils peuvent être appréciés sur un sous-ensemble restreint de ces produits. Lorsqu'il est apprécié uniquement sur l'électricité, il est dénommé « niveau d'électro-intensité ». Lorsqu'un tarif réduit pour certains produits est conditionné au respect d'un niveau minimum d'intensité énergétique, le périmètre des produits pris en compte pour déterminer le niveau d'intensité énergétique est apprécié indépendamment du périmètre des produits éligibles au tarif réduit.

Les tarifs applicables sont prévus par l'article L. 312-65 du code des impositions sur les biens et services et reproduits dans le tableau ci-dessous.

**TARIFS RÉDUITS D'ACCISE SUR L'ÉLECTRICITÉ DANS LE SECTEUR INDUSTRIEL SOUS
CONDITION D'ÉLECTRO-INTENSITÉ**

Activités	Niveau minimal d'électro-intensité	Tarif réduit (en euros / MWh)
Entreprises ayant une activité industrielle	0,5 %	0
Installations industrielles relevant de certains secteurs d'activité exposés à la concurrence internationale	0,5 %	12
	3,375 %	7,5
	6,75 %	1
	13,5 %	0,5 ⁽¹⁾

Source : articles L. 312-65, L. 312-71, L. 312-72 et L. 312-73 du code des impositions sur les biens et services.

Les « entreprises ayant une activité industrielle » sont les industries extractives, de l'industrie manufacturière, de la production et de la distribution d'électricité, de gaz, de vapeur ou d'air conditionné et de la production et de la distribution d'eau, de l'assainissement, de la gestion des déchets et de la dépollution.

Les « installations industrielles relevant de certains secteurs d'activité exposés à la concurrence internationale » appartiennent aux secteurs d'activité suivants :

– extraction de minerais de fer, de minéraux pour l'industrie chimique et d'engrais naturels, ainsi que les activités de soutien à ces activités ;

– métallurgie du fer, de l'aluminium, du cuivre, du plomb, du zinc ou de l'étain, ainsi que la fabrication des tubes, tuyaux et raccords de tubes et tuyaux en ces métaux, des barres, tiges, profilés et fils en plomb et des plaques, feuilles et bandes en zinc ;

– fabrication de produits chimiques de base, organiques et inorganiques, autres que les gaz industriels, les colorants et pigments et l'alcool éthylique dénaturé, à l'exception de l'enrichissement de l'uranium et de la production d'alcool éthylique à partir de matériaux fermentés ;

– fabrication de produits azotés et d'engrais ainsi que la production de compost par traitement et élimination de déchets organiques ;

(1) Ce tarif est réservé aux activités répondant à deux conditions :

– l'intensité de leurs échanges avec les pays tiers, définie comme le rapport entre la valeur totale des exportations vers les pays tiers plus la valeur des importations en provenance de pays tiers et la taille totale du marché pour l'UE est au moins égale à 25 % ;

– elles sont exposées à un risque important de fuite de carbone figurant en annexe à la décision 2014/746/UE du 27 octobre 2014 établissant, conformément à la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil, la liste des secteurs et sous-secteurs considérés comme exposés à un risque important de fuite de carbone, pour la période 2015-2019.

Cette liste contient de larges pans de l'activité industrielle : certaines industries extractives, l'industrie agro-alimentaire, l'industrie textile, la fabrication de papier et l'industrie chimique notamment.

– fabrication des matières plastiques de base suivantes : polyéthylène à basse densité, à basse densité linéaire et à haute densité, polypropylène, chlorure de polyvinyle et polycarbonate ;

– filature du coton, fabrication de fibres artificielles ou synthétiques et fabrication de vêtements en cuir, ainsi que des vêtements résistants au feu et de protection en cette matière ;

– fabrication de papier, de carton et de pâtes à papier mécaniques.

2. Le bouclier tarifaire

a. La hausse des prix de marché de l'électricité

À partir du printemps 2021, la conjonction d'une demande importante liée à la reprise économique, à la faiblesse des stocks européens et à la croissance de la consommation de gaz naturel liquéfié en Asie, d'une part, et d'une offre contrainte du fait de la saturation des capacités de production en Algérie et en Norvège, d'une baisse de la production de gaz naturel en Europe et des exportations russes, d'autre part, a provoqué une hausse inédite des cours du gaz naturel en Europe.

Bien que le « mix électrique » français soit peu carboné, cette hausse des prix du gaz s'est directement répercutée sur ceux de l'électricité en raison des règles de fonctionnement du marché européen de l'énergie, dans lequel la formation du prix de gros de l'électricité est déterminée par le prix de production de la dernière centrale nécessaire pour satisfaire la demande, qui est, le plus souvent, une centrale à gaz. Le doublement du prix du carbone dans le système européen d'échange de quotas d'émission (SEQE) au cours de l'année 2021 a également contribué à ce renchérissement.

Le prix à terme de l'électricité pour l'année suivante est ainsi passé d'environ 55 euros / MWh en mars 2021 à 90 euros / MWh en septembre, 150 euros / MWh en octobre et plus de 200 euros / MWh en décembre de la même année. Après la mise en place du bouclier tarifaire, ce prix s'est maintenu à un niveau très élevé et a atteint son pic fin août 2022, à plus de 1 000 euros / MWh, avant de se stabiliser autour de 550 euros / MWh. La fin de l'année 2022 et le premier semestre de 2023 ont vu cette baisse se poursuivre. Le prix à terme était d'environ 100 euros / MWh fin juin 2023. Il s'agit, toutefois, de prix à terme, ce qui implique que l'effet de cette baisse relative sur les tarifs de vente aux consommateurs finals est différé.

b. Les tarifs réglementés de vente d'électricité

En France, le prix de détail de l'électricité relève encore majoritairement des tarifs réglementés de vente de l'électricité (TRVe), dits « tarifs bleus », proposés par EDF et les entreprises locales de distribution. Ces tarifs bénéficient aux ménages

et aux microentreprises pour leurs sites souscrivant une puissance inférieure ou égale à 36 kVA ⁽¹⁾.

Aux termes de l'article L. 337-4 du code de l'énergie, la CRE transmet aux ministres chargés de l'économie et de l'énergie ses propositions motivées de TRVe. La décision est réputée acquise en l'absence d'opposition de l'un des ministres dans un délai de trois mois. Les tarifs sont publiés au *Journal officiel*.

Comme le prévoit l'article L. 337-6 du même code, les TRVe sont établis selon la méthode dite d'« empilement des coûts », c'est-à-dire par addition :

- du coût d'approvisionnement de la part relevant de l'accès régulé à l'électricité nucléaire historique ⁽²⁾ ;
- du coût du complément d'approvisionnement au prix de marché ;
- de la garantie de capacité ⁽³⁾ ;
- des coûts d'acheminement de l'électricité ;
- des coûts de commercialisation ;
- et d'une rémunération normale de l'activité de fourniture.

c. Le dispositif voté en loi de finances pour 2022 et sa reconduction

- Le dispositif de la LFI 2022

Tel que prévu par la LFI 2022 ⁽⁴⁾, le dispositif du bouclier relatif à l'électricité permettait au Gouvernement de mettre en œuvre une minoration exceptionnelle du tarif de l'accise lorsqu'en moyenne, le TRVe proposé aux ménages en France continentale, majoré des taxes applicables au 1^{er} janvier 2022,

(1) Article L. 337-7 du code de l'énergie.

(2) Le dispositif Arenh (« Accès régulé à l'électricité nucléaire historique »), créé en 2011 et prévu pour durer jusqu'en 2025, permet aux fournisseurs alternatifs d'accéder, à un prix régulé, à l'électricité produite par les centrales nucléaires historiques d'EDF. Les volumes d'Arenh souscrits par les fournisseurs alternatifs ne peuvent normalement excéder 100 TWh sur une année, soit environ 25 % de la production du parc nucléaire historique. 20 TWh supplémentaires ont été mis à disposition des fournisseurs alternatifs le 1^{er} avril 2022, permettant de contenir le prix de vente de l'électricité. Ce supplément de 20 TWh n'a pas été reconduit en 2023.

De plus, le tarif de vente, qui était de 42 euros / MWh, a été porté à 46,20 euros / MWh en avril 2022. L'article 40 de la loi n° 2022-1158 du 16 août 2022 portant mesures d'urgence pour la protection du pouvoir d'achat a également prévu que le prix de l'Arenh ne pouvait être inférieur à 49,50 euros / MWh. Cette disposition doit entrer en vigueur à compter du premier jour du mois suivant un délai d'un mois après la date de réception par le Gouvernement de la réponse de la Commission européenne permettant de considérer cette hausse comme étant conforme au droit de l'UE.

(3) Les articles L. 335-1 et suivants du code de l'énergie prévoit que chaque fournisseur d'électricité contribue, en fonction des caractéristiques de consommation de ses clients, en puissance et en énergie, sur le territoire métropolitain continental, à la sécurité d'approvisionnement en électricité. À ce titre, il doit disposer de garanties directes ou indirectes de capacités d'effacement de consommation et de production d'électricité pouvant être mises en œuvre pour satisfaire l'équilibre entre la production et la consommation sur le territoire métropolitain continental, notamment lors des périodes où la consommation est la plus élevée.

(4) Article 29 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022.

excédait de plus de 4 % celui applicable au 1^{er} août 2021, taxes comprises. Cette minoration ne pouvait conduire à ce que l'accise soit inférieure à 0,50 euro / MWh pour les consommations professionnelles et à 1,00 euro / MWh pour les consommations non professionnelles, soit les minima fixés par le droit européen ⁽¹⁾.

Cette baisse de l'accise s'est appliquée de manière uniforme dans l'ensemble des territoires où elle est prélevée, y compris outre-mer, et à tous les types de consommations d'électricité. Elle était prévue pour durer jusqu'au 31 janvier 2023.

- La reconduction en LFI 2023

L'article 64 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 pour 2023 a reconduit le volet fiscal du bouclier sur l'électricité pour une année supplémentaire, c'est-à-dire pour les quantités d'électricité fournies jusqu'au 31 janvier 2024.

De plus, ce texte a inscrit directement dans la loi le niveau de l'accise, à savoir 1 euro par mégawattheure pour les consommations relevant de la catégorie fiscale « ménages et assimilés » et 0,50 euro par mégawattheure pour les autres consommations, alors que le dispositif précédent autorisait le Gouvernement à mettre en œuvre, à certaines conditions, une minoration dans la limite d'un plancher égal à 1 euro par mégawattheure pour les ménages et à 0,50 euro par mégawattheure pour les autres consommations.

Il a également opéré une montée en puissance du bouclier fiscal, puisque celui-ci a intégré, à compter du 1^{er} janvier 2023, la TCCFE, ce qui a augmenté d'autant l'ampleur de la minoration du tarif.

3. L'évolution des TRVe en 2022 et 2023

La hausse des prix de marché de l'électricité a été en partie répercutée sur les TRVe, en trois étapes.

- La hausse du 1^{er} février 2022

La CRE calcule une évolution des TRVe reflétant l'évolution réelle des coûts de fourniture (cf. *supra* la méthode législative d'empilement des coûts). Le niveau effectif du gel est fixé par le Gouvernement.

La CRE ayant proposé, dans une délibération du 18 janvier 2022 ⁽²⁾, une hausse de 36,5 % du niveau moyen des TRVe au 1^{er} février 2022, l'accise avait été abaissée à son niveau minimum permis par le droit européen, soit 0,50 euro / MWh pour les consommations professionnelles et 1,00 euro / MWh pour les

(1) Annexe I de la directive n° 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité.

(2) Délibération n° 2022-08 de la Commission de régulation de l'énergie portant proposition des tarifs réglementés de vente d'électricité : https://www.cre.fr/content/download/24917/file/220118_2022-08_Proposition_tarifaire.pdf.

consommations non professionnelles ⁽¹⁾. Cette baisse de l'accise avait permis de contenir la hausse des TRVe à 20 %, toutes taxes comprises, de son niveau d'août 2021. Une hausse du plafond du volume d'Arenh a complété le bouclier afin de limiter cette hausse à 4 %. Les TRVe n'ont pas été augmentés en août 2022.

- La hausse du 1^{er} février 2023

Au 1^{er} février 2023, la CRE a évalué à 99,36 % toutes taxes comprises la hausse du TRVe pour les tarifs bleus résidentiels, par rapport au TRVe gelé en vigueur depuis le 1^{er} février 2022 ⁽²⁾. Cette hausse reflète celle des coûts de fourniture, due au niveau exceptionnellement élevé des prix de gros à terme de l'électricité pour livraison en 2023 constaté en 2022. Ce niveau s'explique lui-même, d'une part, par le prix très élevé des prix de gros du gaz et, d'autre part, par la faible disponibilité anticipée du parc nucléaire français.

Le Gouvernement a décidé d'une hausse de 15 % des TRVe au 1^{er} février 2023 ⁽³⁾.

- La hausse du 1^{er} août 2023

Au 1^{er} août 2023, la CRE a évalué à 0,88 % toutes taxes comprises la hausse du TRVe pour les tarifs bleus résidentiels, par rapport au TRVe calculé dans sa proposition du 19 janvier 2023 ⁽⁴⁾. Au 1^{er} août 2023, la CRE estimait ainsi que les TRVe théoriques se situaient 74,5 % au-dessus des tarifs gelés en vigueur, toutes taxes comprises.

Le Gouvernement a décidé d'une hausse de 10 % des TRVe au 1^{er} août 2023 ⁽⁵⁾.

4. Les effets du bouclier

Sur l'année 2022, le coût des boucliers tarifaire et fiscal sur l'électricité est évalué à 10,5 milliards d'euros. Cette mesure, combinée au bouclier tarifaire portant sur le gaz naturel et à la remise à la pompe de 15 centimes d'euro hors taxe mise en œuvre à partir du 1^{er} avril 2022, a largement contribué à contenir l'inflation à 5,3 % au lieu de 8,4 % entre le deuxième trimestre 2021 et le deuxième trimestre 2022 ⁽⁶⁾.

(1) Décret n° 2022-84 du 28 janvier 2022 relatif à la minoration des tarifs de l'accise sur l'électricité prévue à l'article 29 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022.

(2) [Délibération](#) n° 2023-17 de la Commission de régulation de l'énergie du 19 janvier 2023 portant proposition des tarifs réglementés de vente d'électricité.

(3) [Arrêté](#) du 30 janvier 2023 relatif aux tarifs réglementés de vente de l'électricité applicables aux consommateurs résidentiels en France métropolitaine continentale.

(4) [Délibération](#) n° 2023-148 de la Commission de régulation de l'énergie du 19 janvier 2023 portant proposition des tarifs réglementés de vente d'électricité.

(5) [Arrêté](#) du 28 juillet 2023 relatif aux tarifs réglementés de vente de l'électricité applicables aux consommateurs résidentiels en France métropolitaine continentale.

(6) « La flambée des prix de l'énergie : un effet sur l'inflation réduit de moitié par le « bouclier tarifaire », Insee Analyses, n° 75, septembre 2022 : <https://www.insee.fr/fr/statistiques/fichier/6524161/ia75.pdf>.

Selon un rapport de Mme Christine Lavarde, sénatrice, publié en juin 2023 ⁽¹⁾, le coût prévisionnel, en 2023, du bouclier tarifaire sur l'électricité, c'est-à-dire le coût du blocage des TRVe, s'élèverait à 23,75 milliards d'euros en 2023, tandis que le coût du bouclier fiscal sur l'électricité, c'est-à-dire la perte de recettes induite par la minoration du tarif de l'accise, s'élèverait à 10 milliards d'euros pour la même année.

5. Les autres aides sur l'électricité

a. Logement collectif

Deux décrets du 30 décembre 2022 ont instauré un dispositif d'aide aux ménages vivant dans des logements chauffés collectivement à l'électricité, le premier rétroactivement pour la période s'étendant du 1^{er} juillet 2022 au 31 décembre 2022 ⁽²⁾ et le second pour l'année 2023 ⁽³⁾.

Ces dispositifs concernent les particuliers résidant en logements collectifs (immeubles d'habitation en copropriété, en location privée ou en logement social) chauffés collectivement à l'électricité par un contrat de fourniture d'électricité, dans le cadre d'un contrat d'exploitation de chaufferie ou par un réseau de chaleur.

Ils concernent également les casernes de gendarmerie, les établissements hébergeant des personnes âgées dépendantes (EHPAD) ou handicapées, les logements en intermédiation locative, les logements mobilisés pour l'accueil de personnes défavorisées ou encore les structures de l'aide sociale à l'enfance et les établissements de la protection judiciaire de la jeunesse. Ce dispositif bénéficie, enfin, aux opérateurs de bornes de recharge.

Ces dispositifs interviennent *ex-post* et induisent donc, à la différence du bouclier tarifaire, une avance de trésorerie de la part des consommateurs. Ils ont vocation à être répercutés sur leurs charges par les bailleurs et copropriétés. S'ils n'exigent aucune démarche des consommateurs eux-mêmes, ces dispositifs supposent que les bailleurs et les syndicats de copropriétés signalent leurs sites éligibles aux fournisseurs par le moyen d'une attestation sur l'honneur.

Le mode de calcul des aides est équivalent à celui prévu dans le cadre du bouclier tarifaire sur les prix de l'électricité, soit la différence entre les TRVe non gelés et les TRVe gelés. Toutefois, en 2022 tout particulièrement, des organismes gestionnaires de logements collectifs ont pu renouveler leurs contrats de fourniture à des prix extrêmement élevés, bien supérieurs au niveau des TRVe non gelés calculés par la CRE.

(1) [Rapport](#) d'information n° 779 de Mme Christine Lavarde, au nom de la commission des Finances du Sénat, sur « Le contrôle budgétaire sur les dispositifs de soutien aux consommateurs d'énergie : l'usine à gaz des aides énergie », 27 juin 2023.

(2) [Décret](#) n° 2022-1764 du 30 décembre 2022 relatif à l'aide en faveur de l'habitat collectif résidentiel face à l'augmentation du prix de l'électricité au second semestre 2022.

(3) [Décret](#) n° 2022-1763 du 30 décembre 2022 relatif à l'aide en faveur de l'habitat collectif résidentiel face à l'augmentation du prix de l'électricité pour 2023.

Pour cette raison liée à la différence de nature entre les contrats de fourniture d'électricité individuels et collectifs, les dispositifs prévoient que pour les contrats souscrits en 2022, l'aide soit bonifiée par rapport à celle dont bénéficient les consommateurs individuels dans le cadre du bouclier. Cette bonification doit être versée lorsque le prix prévu au contrat est de plus de 30 % supérieur au prix du TRVe non gelé. Au-delà de ce seuil, 75 % du prix de l'électricité contractualisé est pris en charge par l'État.

Le coût de cette aide en 2023 est évalué à 720 millions d'euros ⁽¹⁾.

b. Chèque énergie

Un chèque énergie exceptionnel de 100 euros a été versé à tous les bénéficiaires du chèque énergie, soit 5,8 millions de ménages, à la fin de l'année 2021. Adoptés dans le cadre de la loi de finances rectificative de fin d'année 2021 ⁽²⁾, les crédits nécessaires à cette première mesure ont atteint 600 millions d'euros.

Un nouveau chèque énergie exceptionnel, cette fois étendu jusqu'au quatrième décile de revenus, soit 12 millions de ménages, a été prévu par la seconde loi de finances rectificative pour 2022 ⁽³⁾ pour 1,8 milliard d'euros. Le montant versé était de 200 euros pour les 5,8 millions de ménages bénéficiaires du chèque énergie de droit commun, c'est-à-dire ceux appartenant aux deux premiers déciles de revenus, et de 100 euros pour les autres ménages bénéficiaires.

c. Les amortisseurs

• L'amortisseur de droit commun

L'article 181 de la LFI 2023 a créé un mécanisme de soutien baptisé « amortisseur » sur les prix de l'électricité. Il a prévu que les entités éligibles à ce nouveau dispositif bénéficient d'une baisse du prix de leur fourniture d'électricité égale à un montant en euros par mégawattheure (euros / MWh) correspondant à la différence entre le prix de l'électricité du contrat et un « prix d'exercice » - c'est-à-dire un prix de référence - dans la limite d'un « plafond » exprimé lui aussi en euros/MWh. Cette réduction s'applique sur une certaine « quotité » de consommation d'électricité du client final.

Le décret n° 2022-1774 du 31 décembre 2022 ⁽⁴⁾ a précisé les trois paramètres qui doivent déterminer le calcul de l'amortisseur, à savoir :

(1) [Rapport](#) d'information n° 779 de Mme Christine Lavarde, au nom de la commission des Finances du Sénat, sur « Le contrôle budgétaire sur les dispositifs de soutien aux consommateurs d'énergie : l'usine à gaz des aides énergie », 27 juin 2023.

(2) [Loi](#) n° 2021-1549 du 1^{er} décembre 2021 de finances rectificative pour 2021.

(3) [Loi](#) n° 2022-1499 du 1^{er} décembre 2022 de finances rectificative pour 2022.

(4) [Décret](#) n° 2022-1774 du 31 décembre 2022 pris en application des VIII et IX de l'article 181 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023.

- la quotité de consommation d’électricité concernée, fixée à 50 % ;
- le prix d’exercice de référence, fixé à 180 euros / MWh ;
- et le plafond d’aide, fixé à 320 euros / MWh.

L’application de l’amortisseur électricité revient ainsi à réduire la facture des clients éligibles, pour la moitié des volumes consommés, de l’écart entre le prix de l’électricité de leur contrat et le prix d’exercice de 180 euros / MWh, cette réduction étant plafonnée à 320 euros / MWh. L’aide annuelle maximale découlant de ces paramètres est ainsi de 160 euros / MWh.

Le même décret n° 2022-1774 du 31 décembre 2022 a défini les consommateurs finals éligibles au dispositif d’amortisseur. Il s’agit des consommateurs suivants :

- les PME ⁽¹⁾ ;
- les personnes morales de droit public qui emploient moins de 250 personnes et dont les recettes annuelles n’excèdent pas 50 millions d’euros ;
- les personnes morales de droit public ou privé dont les recettes annuelles provenant de financements publics, de taxes affectées, de dons ou de cotisations, sont supérieures à cinquante pour cent des recettes totales. Cela concerne, notamment, les associations ;
- les collectivités territoriales et leurs groupements.

Le coût de cette aide en 2023 est évalué à 2,9 milliards d’euros ⁽²⁾.

- Le « sur-amortisseur » pour les TPE

En raison notamment des difficultés rencontrées par les boulangers et les autres TPE dont le cycle productif nécessite une puissance élevée et ainsi non éligibles aux TRVe et, par voie de conséquences, au bouclier tarifaire sur les prix de l’électricité, le Gouvernement, après une concertation avec les fournisseurs, a mis en œuvre par voie réglementaire un dispositif spécifique destiné à celles de ces TPE qui ont renouvelé leur contrat de fourniture d’électricité en 2022.

Ce dispositif, qualifié de « sur-amortisseur » dans la mesure où il fonctionne selon les mêmes modalités que l’amortisseur mais avec des paramètres calibrés différemment, doit permettre de garantir à ces TPE, en 2023, un prix de leur électricité de 230 euros / MWh.

(1) C’est-à-dire les personnes morales de droit privé qui emploient moins de 250 personnes et dont le chiffre d’affaires annuel n’excède pas 50 millions d’euros ou dont le total du bilan annuel n’excède pas 43 millions d’euros.

(2) [Rapport](#) d’information n° 779 de Mme Christine Lavarde, au nom de la commission des Finances du Sénat, sur « Le contrôle budgétaire sur les dispositifs de soutien aux consommateurs d’énergie : l’usine à gaz des aides énergie », 27 juin 2023.

Les modalités précises de cette aide ont été définies dans un décret du 3 février 2023 ⁽¹⁾. Le décret précise notamment que les entreprises éligibles au sur-amortisseur sont celles :

– qui emploient moins de dix personnes et dont le chiffre d'affaires, les recettes ou le total de bilan annuels n'excèdent pas 2 millions d'euros, pour leurs sites souscrivant une puissance supérieure à 36 kilovoltampères (TPE et assimilées) ;

– ayant signé ou renouvelé un contrat de fourniture d'électricité au titre de 2023 entre le 1^{er} janvier 2022 et le 31 décembre 2022 ;

– dont le prix de la part variable de l'électricité hors taxes, hors acheminement, résultant de leur contrat pour l'année 2023 excède 280 euros / MWh en moyenne annuelle.

Calqué sur le fonctionnement de l'amortisseur, le mécanisme TPE retient les paramètres suivants :

- une quotité de consommation d'électricité éligible fixée à 100 % ;
- un prix de référence de 230 euros / MWh ;
- et un plafond de 1 500 euros / MWh.

Le coût de cette aide en 2023 est évalué à 705 millions d'euros ⁽²⁾.

B. L'IMPOSITION DU GAZ NATUREL COMBUSTIBLE

1. Le tarif normal de l'accise

La fraction de l'accise perçue sur les gaz naturels est une imposition proportionnelle frappant les livraisons de gaz naturels aux consommateurs finals. Cette taxe a succédé à la taxe intérieure de consommation sur les gaz naturels (TICGN) à compter du 1^{er} janvier 2022, date d'entrée en vigueur du code d'imposition sur les biens et services.

Les tarifs de l'accise sont distincts selon l'usage, carburant ou combustible, qui est fait du gaz naturel.

(1) *Décret n° 2023-62 du 3 février 2023 relatif à l'aide en faveur des TPE éligibles au bouclier et à l'amortisseur ayant signé un contrat en 2022 et modifiant les décrets n° 2022-1764 du 30 décembre 2022 relatif à l'aide en faveur de l'habitat collectif résidentiel face à l'augmentation du prix de l'électricité au second semestre 2022, n° 2022-1763 du 30 décembre 2022 relatif à l'aide en faveur de l'habitat collectif résidentiel face à l'augmentation du prix de l'électricité pour 2023 et n° 2022-1762 du 30 décembre 2022 relatif à l'aide en faveur de l'habitat collectif résidentiel face à l'augmentation du prix du gaz naturel en 2023.*

(2) *Rapport d'information n° 779 de Mme Christine Lavarde, au nom de la commission des Finances du Sénat, sur « Le contrôle budgétaire sur les dispositifs de soutien aux consommateurs d'énergie : l'usine à gaz des aides énergie », 27 juin 2023.*

TARIFS DE LA FRACTION DE L'ACCISE SUR LES ÉNERGIES PERÇUE SUR LES GAZ NATURELS

Catégorie fiscale	Tarif (en euros / MWh) à compter de 2022
Gaz naturels carburant	5,23
Gaz naturels combustibles	8,45

Source : article L. 312-35 et L. 312-36 du code des impositions sur les biens et services.

Cependant, pour les gaz naturels combustibles, le tarif effectif de l'accise connaît une minoration par rapport à ce tarif. En effet, depuis le 1^{er} janvier 2021 ⁽¹⁾, l'exonération d'accise sur les gaz naturels injectés dans les réseaux de gaz et utilisés comme combustible en lien avec une garantie d'origine de biogaz a été remplacée par une réduction du taux plein de l'accise au *prorata* du taux de biogaz injecté dans les réseaux de gaz naturel.

Le tarif normal de la catégorie fiscale des gaz naturels combustibles est ainsi égal au résultat, arrondi au centième de mégawattheure, de la minoration du tarif mentionné dans le tableau précédent à hauteur du quotient entre :

– d'une part, la quantité d'hydrocarbures à l'état gazeux, autres que le gaz naturel, produits à partir de la biomasse ⁽²⁾ injectée en France dans les réseaux de gaz naturel ;

– et, d'autre part, la consommation de gaz fournie en France par les réseaux de gaz naturel.

Ces quantités sont évaluées au cours de la deuxième année précédant celle de l'application du tarif.

Le tarif résultant de cette minoration est applicable à tous les consommateurs (particuliers et professionnels) qui ne bénéficient pas d'un tarif réduit. Il est constaté chaque année par arrêté conjoint du ministre chargé du budget et du ministre chargé de l'énergie.

(1) Article 61 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021.

(2) La biomasse est définie par l'article L. 211-2 du code de l'énergie comme « la fraction biodégradable des produits, des déchets et des résidus d'origine biologique provenant de l'agriculture, y compris les substances végétales et animales, de la sylviculture et des industries connexes, y compris la pêche et l'aquaculture, ainsi que la fraction biodégradable des déchets, notamment les déchets industriels ainsi que les déchets ménagers et assimilés lorsqu'ils sont d'origine biologique. »

Au cours des dernières années, le tarif effectif de l'accise sur les gaz naturels combustibles s'est établi aux niveaux présentés dans le tableau suivant.

TARIFS EFFECTIFS DE LA FRACTION DE L'ACCISE SUR LES ÉNERGIES PERÇUE SUR LES GAZ NATURELS COMBUSTIBLES

Année	Tarif effectif
2020	8,45
2021	8,43 ⁽¹⁾
2022	8,41 ⁽²⁾
2023	8,37 ⁽³⁾

2. Les tarifs réduits d'accise

Le code des impositions sur les biens et services prévoit des tarifs réduits et des exonérations de l'accise frappant les gaz naturels utilisés comme combustibles.

(1) III de l'article 61 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021.

(2) [Arrêté](#) du 8 septembre 2021 pris pour application de l'article 266 quinquies du code des douanes constatant pour l'année 2022 le tarif minoré de la taxe intérieure de consommation applicable à l'usage combustible du gaz naturel.

(3) [Arrêté](#) du 13 décembre 2022 constatant pour l'année 2023 les montants révisés des tarifs de certaines impositions sur les biens et services indexés sur un indice, une quantité ou toute autre variable.

Ces tarifs réduits et exonérations sont repris dans le tableau suivant.

TARIFS RÉDUITS D'ACCISE SUR LE GAZ NATUREL COMBUSTIBLE

Consommations	Tarif réduit (en euros / MWh)
Travaux agricoles et forestiers ⁽¹⁾	0,54
Déshydratation de légumes et plantes aromatiques ⁽²⁾	1,6
Installations intensives en énergie soumises au SEQE de l'UE ⁽³⁾	1,52
Installations intensives en énergie exposées à la concurrence internationale non soumises au SEQE de l'UE mais relevant d'activités soumises au SEQE de l'UE ⁽⁴⁾	1,6

(1) Il s'agit :

- des travaux agricoles tels que définis par l'article L. 722-2 du code rural et de la pêche maritime, à savoir ceux qui entrent dans le cycle de la production animale ou végétale, les travaux d'amélioration foncière agricole ainsi que les travaux accessoires nécessaires à l'exécution des travaux précédents ;
- des travaux forestiers tels que définis par l'article L. 722-3 du même code, à savoir les travaux de récolte de bois, les travaux précédant ou suivant normalement ces opérations et, lorsqu'ils sont effectués sur le parterre de la coupe, les travaux de façonnage, de conditionnement du bois, de sciage et de carbonisation, quels que soient les procédés utilisés, ainsi que la production de bois et dérivés destinés à l'énergie ou à l'industrie, les travaux de reboisement et de sylviculture, et les travaux d'équipement forestier, lorsqu'ils sont accessoires à ces travaux.

(2) Relèvent de ce tarif réduit les gaz naturels combustibles consommés pour les besoins de la déshydratation des légumes et plantes aromatiques, autres que les pommes de terre, par les entreprises dont le niveau d'intensité énergétique en valeur ajoutée, apprécié sur ces seules consommations, est au moins égal à 0,6744 %.

(3) Pour bénéficier de ce tarif, les installations doivent être exploitées par des entreprises dont le niveau d'intensité énergétique est au moins égal à 3 % en valeur de production ou 0,5 % en valeur ajoutée et être soumises au système communautaire d'échange de quotas de gaz à effet de serre dans l'UE (SEQE).

(4) Pour bénéficier de ce tarif, les installations doivent être exploitées par des entreprises dont le niveau d'intensité énergétique est au moins égal à 3 % en valeur de production ou 0,5 % en valeur ajoutée, ne pas être soumises au système communautaire d'échange de quotas de gaz à effet de serre dans l'UE (SEQE) et réaliser une ou plusieurs des activités listées en annexe à la décision 2014/746/UE de la Commission du 27 octobre 2014 établissant, conformément à la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil, la liste des secteurs et sous-secteurs considérés comme exposés à un risque important de fuite de carbone, pour la période 2015-2019, dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2020.

Consommations	Tarif réduit (en euros / MWh)
Doubles usages ⁽¹⁾	0
Fabrication de produits minéraux non métalliques ⁽²⁾	0
Grisou et gaz assimilés ⁽³⁾	0
Biogaz injecté dans le réseau	0
Production de produits énergétiques et de produits assimilés (dont extraction) ⁽⁴⁾	0
Production d'électricité ⁽⁵⁾	0

Source : articles L. 312-4, L. 312-31, L. 312-32, L. 312-60, L. 312-61, L. 312-62, L. 312-64, L. 312-66, L. 312-67, L. 312-75, L. 312-76, L. 312-77, L. 312-79, L. 312-85 et L. 312-86 du code des impositions sur les biens et services.

Si un bouclier tarifaire a également été mis en place pour le gaz naturel combustible, celui-ci ne comportait pas de volet fiscal. L'encadré ci-dessous résume les caractéristiques de ce bouclier.

-
- (1) Il s'agit des opérations de réduction chimique, d'électrolyse, des procédés métallurgiques et, pour le gaz naturel consommé pour les besoins d'un processus déterminé, la génération d'une substance indispensable à la réalisation de ce processus et ne pouvant être générée qu'à partir de ce produit.
- (2) Il s'agit des procédés suivants : fabrication de verre et d'articles en verre ; fabrication de produits réfractaires, de matériaux de construction en terre cuite et de produits en céramique et en porcelaine ; fabrication de ciment, chaux et plâtre ainsi que d'ouvrages en béton, en ciment ou en plâtre ; taille, façonnage et finissage de pierres ; fabrication de produits abrasifs et d'autres produits minéraux non métalliques.
- (3) Il s'agit des gaz de houille, gaz à l'eau, gaz pauvres et gaz similaires, autres que les gaz de pétrole et hydrocarbures gazeux.
- (4) Toutefois, cette exonération ne s'applique ni aux produits consommés en dehors de l'enceinte des établissements de production de produits énergétiques et produits assimilés, ni aux produits consommés pour produire de l'électricité elle-même utilisée pour les besoins de la production de produits énergétiques et produits assimilés.
- (5) Cette exonération ne s'applique pas pour les petits producteurs d'électricité, qui bénéficient d'une exonération d'accise sur l'électricité qu'ils produisent.

Le gel des tarifs réglementés de vente de gaz

Contrairement au bouclier sur les prix de l'électricité, qui comprend à la fois une composante fiscale, consistant en une baisse de l'accise, et une composante tarifaire, consistant en un gel ou une hausse contenue des tarifs réglementés de vente, le bouclier mis en place sur les prix du gaz naturel, qui s'est achevé, en même temps que les tarifs réglementés de vente du gaz (TRVg), le 30 juin 2023, ne comportait qu'une composante tarifaire.

Il a été introduit, face à la forte croissance des prix de marché du gaz, par l'article 181 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022, puis, à la suite de l'invasion de l'Ukraine par la Russie, prolongé par l'article 37 de la loi n° 2022-1157 du 16 août 2022 de finances rectificative pour 2022 jusqu'au 31 décembre 2022, laquelle a également ouvert la possibilité d'une prolongation par arrêté jusqu'au 30 juin 2023 ⁽²⁾. Il a consisté en un gel des TRVg à leur niveau, toutes taxes comprises, en vigueur au 31 octobre 2021, jusqu'au 31 décembre 2022, puis en une hausse contenue à 15 % le 1^{er} janvier 2023. L'article 181 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 avait également prévu qu'un décret pourrait imposer aux fournisseurs de gaz naturel de réduire leur prix de fourniture à partir du 1^{er} juillet 2023 et au plus tard jusqu'au 31 décembre 2023 au bénéfice des consommateurs finals domestiques ; cette possibilité n'a pas été utilisée.

Initialement réservé aux clients résidentiels individuels bénéficiant des TRVg, le bénéfice du bouclier tarifaire sur le gaz a été étendu aux personnes physiques habitant des logements d'habitation en copropriété chauffés au gaz et ne bénéficiant pas des TRVg par décret du 9 avril 2022 ⁽¹⁾.

Ce bouclier tarifaire sur le gaz a permis aux clients disposant d'une offre de TRVg ou indexée sur les TRVg de réaliser de substantielles économies. Ainsi, en l'absence du bouclier, le niveau moyen des TRVg au 1^{er} juin 2022 aurait été supérieur de 48,70 % TTC par rapport au niveau en vigueur au 1^{er} octobre 2021.

(1) Article 10 du décret n° 2022-514 du 9 avril 2022 relatif à l'aide en faveur de l'habitat collectif résidentiel face à l'augmentation du prix du gaz naturel.

(2) Cet arrêté a été publié le 30 décembre 2022. Il est consultable [ici](#).

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article :

– proroge le volet fiscal du bouclier sur l'électricité pour une année supplémentaire (**I, alinéas 1 à 4**) ;

– et relève le tarif de l'accise sur le gaz naturel combustible (**II, alinéas 5 à 7**).

A. LA PROROGATION DU BOUCLIER TARIFAIRE SUR L'ÉLECTRICITÉ

En premier lieu, le présent article **reconduit le volet fiscal du bouclier sur l'électricité pour une année supplémentaire (I, alinéas 1 à 4)**.

Il prévoit que **les tarifs de l'accise sur l'électricité qui ne sont pas nuls au 31 janvier 2023 sont égaux, pour les quantités d'électricité fournies entre le 1^{er} février 2024 et le 31 janvier 2025, à :**

– 1 euro par mégawattheure pour les consommations relevant de la catégorie fiscale « ménages et assimilés »⁽¹⁾ ;

– 0,50 euro par mégawattheure pour les autres consommations.

Il est précisé que ces dispositions s'appliquent à Saint-Pierre-et-Miquelon et à Wallis et Futuna.

B. LA HAUSSE DE L'ACCISE SUR LE GAZ NATUREL COMBUSTIBLE

Le **II** du présent article (**alinéas 5 et 6**) réécrit le troisième alinéa de l'article L. 312-36 du CIBS afin de prévoir que le tarif normal d'accise des gaz naturels combustible peut être majoré par arrêté du ministre chargé du budget sans pouvoir excéder 16,37 euros / MWh. Cet arrêté intervient au plus tard le 31 décembre 2023.

En prenant comme référence le tarif d'accise applicable au gaz naturel combustible en 2023, qui est de 8,37 euros / MWh, il en résulte une hausse maximale de 8 euros / MWh.

La réécriture du troisième alinéa de l'article L. 312-36 du CIBS entraîne la suppression de la disposition prévoyant une minoration de ce tarif à proportion des quantités de biogaz injectées dans les réseaux.

III. L'IMPACT ADMINISTRATIF ET ÉCONOMIQUE

A. LA PROROGATION DU BOUCLIER FISCAL SUR L'ÉLECTRICITÉ

La prorogation du bouclier fiscal sur l'électricité contribuera au soutien au pouvoir d'achat des ménages et de la compétitivité des entreprises.

Le coût pour les finances publiques devrait s'élever à environ 8,9 milliards d'euros, selon l'évaluation préalable.

(1) Cette catégorie est définie par l'article L. 312-24 du code des impositions sur les biens et services, qui prévoit trois catégories fiscales :

- Celle des ménages et assimilés, qui concerne l'électricité fournie à une puissance inférieure ou égale à 250 kVA pour les besoins d'activités non économiques, et celle fournie à une puissance inférieure ou égale à 36 kVA pour les besoins d'activités économiques ;
- Celle des PME, qui concerne l'électricité fournie à une puissance supérieure à 36 kVA et inférieure ou égale à 250 kVA pour les besoins d'activités économiques ;
- Celle de la haute puissance, qui concerne l'électricité fournie à une puissance supérieure à 250 kVA, quelle que soit l'activité pour les besoins de laquelle elle est consommée.

Elle indique, de plus, que cette mesure « n'a pas d'incidence sur les fractions affectées aux communes et aux départements, l'État maintenant leurs recettes à travers les versements de la mission *Avances aux collectivités locales* ».

B. L'AUTORISATION DE REHAUSSER L'ACCISE DU GAZ NATUREL COMBUSTIBLE

La hausse maximale proposée de l'accise sur le gaz naturel combustible devrait doubler le produit celle-ci. Celui-ci étant évalué, par les *Voies et moyens* annexées au PLF 2023, à 2,4 milliards d'euros, on en déduit que le gain supplémentaire pour les finances publiques serait du même ordre.

Pour les entreprises et les particuliers consommateurs de gaz naturel combustible, les factures seront augmentées. Pour une maison de 100 m² chauffée au gaz, dont la consommation annuelle est de 15 576 kWh⁽¹⁾, le coût supplémentaire serait au plus de 124 euros d'accise par an, auxquels s'ajoutent 25 euros de TVA.

L'évaluation préalable estime, toutefois que cette hausse « sera plus que compensée par la baisse des tarifs hors taxe constatée en période de sortie de crise énergétique ».

*

* *

(1) Source : « [Quelle est la consommation moyenne de gaz d'une maison et comment calculer la vôtre ?](#) », Engie.

Article 12

Réduction progressive de dépenses fiscales défavorables à l'environnement

Résumé du dispositif et effets principaux

Cet article prévoit :

- l'augmentation progressive du tarif réduit d'accise sur le gazole non routier (GNR), à raison de 5,99 euros / MWh par an, jusqu'à la suppression de ce tarif réduit le 1^{er} janvier 2030 ;
- l'augmentation progressive du tarif réduit d'accise dont bénéficie le secteur agricole sur ses consommations de gazole, à raison de 2,85 euros / MWh par an, jusqu'à ce que le tarif de 23,86 euros / MWh soit atteint le 1^{er} janvier 2030 ;
- la suppression, le 1^{er} janvier 2024, des tarifs réduits d'accise sur les produits pétroliers consommés par les entreprises grandes consommatrices d'énergie, ainsi que sur les charbons consommés par les entreprises grandes consommatrices d'énergie exposées à la concurrence internationale ;
- le relèvement, dès le 1^{er} janvier 2024, des plafonds de la déduction pour épargne de précaution (DEP) des agriculteurs ;
- le relèvement des seuils de recettes permettant aux agriculteurs de bénéficier d'une exonération totale (de 250 000 à 350 000 euros) ou partielle (de 350 000 à 450 000 euros) sur leurs plus-values de cession professionnelles ;
- la suppression de l'exonération de malus sur les émissions de CO₂ et de malus poids à l'immatriculation pour les véhicules de certains services et personnes participant à la lutte contre les incendies en forêt, et la suppression de l'exonération d'accise sur les consommations de carburants des véhicules des services d'incendie et de secours ;
- diverses mesures de rationalisation et d'amélioration rédactionnelle des dispositifs de dépenses fiscales modifiées récemment ou dont l'encadrement européen a évolué.

Dernières modifications législatives intervenues

L'article 22 de la loi n° 2022-1157 du 16 août 2022 de finances rectificative pour 2022 a reporté la fin du tarif réduit d'accise sur le GNR au 1^{er} janvier 2024.

L'article 71 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 a prévu pour le 31 décembre 2026 la fin de l'exonération d'accise pour les charbons utilisés par les installations de valorisation de la biomasse exploitées par des entreprises et pour les produits consommés par les moteurs des aéronefs et des navires pour les besoins de la construction, du développement, de la mise au point, des essais et de l'entretien de ces engins ou de leurs moteurs.

L'article 65 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 a prévu un relèvement en deux étapes, au 1^{er} janvier 2024 et au 1^{er} janvier 2025, des tarifs réduits d'accise dont bénéficient certaines autres installations écono-intensives sur leurs consommations de charbons.

L'article 50 de la loi n° 2023-580 du 10 juillet 2023 visant à renforcer la prévention et la lutte contre l'intensification et l'extension du risque incendie a introduit une exonération totale d'accise sur les gazoles et les essences aux articles L. 312-78-1 et L. 312-78-2 du code de l'imposition sur les biens et services (CIBS).

L'article 34 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 a prévu que les plafonds de la DEP sont actualisés chaque année en fonction de la variation de l'indice des prix à la consommation hors tabac constatée au titre de l'année précédente et arrondis à l'euro le plus proche.

En application du VI de l'article 69 du CGI, le plafond de recettes permettant de bénéficier du régime d'imposition dit « micro-bénéfices agricoles » (micro-BA) a été porté de 85 800 à 91 900 euros par le décret n° 2023-422 du 31 mai 2023 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.

L'article 51 de la loi n° 2023-580 du 10 juillet 2023 visant à renforcer la prévention et la lutte contre l'intensification et l'extension du risque incendie a prévu une exonération de malus sur les émissions de CO₂ et de malus sur la masse en ordre de marche pour les véhicules exclusivement affectés aux besoins des services déconcentrés de l'État chargés de la forêt, de l'Office national des forêts, des collectivités territoriales et de leurs groupements, des associations syndicales de propriétaires forestiers et des réserves communales de sécurité civile, pour leurs missions opérationnelles de prévention, de surveillance et de lutte contre les incendies. Cette exonération est prévue aux 3° des articles L. 421-70-1 et L. 421-80-1 du CIBS.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté dix amendements à cet article :

– contre l'avis défavorable du rapporteur général, un amendement déposé par M. Jean-Louis Fugit, rapporteur pour avis au nom de la commission du développement durable et de l'aménagement du territoire, exonérant d'accise le biopropane carburant et combustible ;

– avec l'avis favorable du rapporteur général, neuf amendements identiques prévoyant le maintien de l'exonération de malus sur les émissions de CO₂, de malus poids et d'accise sur les carburants pour les services d'incendie et de secours.

La commission a adopté cet article ainsi modifié. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

A. LE TARIF D'ACCISE APPLICABLE AU GAZOLE NON ROUTIER

1. Qu'est-ce que le gazole non routier ?

L'expression « gazole non routier » (GNR) désigne le gazole utilisé pour le fonctionnement de moteurs qui ne servent pas à la propulsion de véhicules sur route⁽¹⁾. Ses principaux utilisateurs sont les secteurs agricole, industriel et des travaux publics.

(1) Plus précisément, il s'agit, selon les termes de l'article L. 312-35 du code des impositions sur les biens et services, des « gazoles consommés pour les besoins des moteurs qui réalisent des travaux statiques aux fins de la réalisation d'activités économiques et des moteurs de propulsion des engins qui ne circulent pas habituellement sur les voies ouvertes à la circulation publique ».

Le GNR est identique au gazole ordinaire mais, parce qu'il bénéficie d'un avantage fiscal, il est distribué par un réseau spécifique et est coloré en rouge écarlate.

2. Le tarif applicable au GNR

Un tarif réduit de taxe sur les carburants a été mis en place pour le GNR en 1966⁽¹⁾ afin d'aider à la mécanisation de certains secteurs de l'économie, notamment l'agriculture.

Ce tarif avantageux a été maintenu et constitue aujourd'hui une aide à la compétitivité des secteurs concernés.

Il se traduit par un tarif d'accise⁽²⁾⁽³⁾ spécifique, environ trois fois inférieur au tarif normal. Ce tarif s'élève à 18,82 euros par mégawattheure⁽⁴⁾ contre 59,40 euros par mégawattheure pour le tarif normal. Depuis le 1^{er} janvier 2022, ces dispositions figurent à l'article L. 312-35 du nouveau code des impositions sur les biens et services (CIBS).

(1) Loi n° 66-923 du 14 décembre 1966 portant modification de diverses dispositions du code des douanes.

(2) L'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2022, par l'ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021 portant partie législative du code des impositions sur les biens et services et transposant diverses normes du droit de l'Union européenne, a créé un nouveau code législatif fiscal, dénommé « code des impositions sur les biens et services » (CIBS), destiné à regrouper, à terme, l'ensemble des impositions frappant les biens, les services et les transactions.

Pour l'heure, outre des règles générales communes à ces impositions et relatives, notamment, à l'exigibilité, à la constatation et au paiement de celles-ci, ce code contient les dispositions afférentes aux accises frappant les énergies, les alcools et les tabacs ainsi qu'aux taxes pesant sur les transports et les activités industrielles et artisanales.

Les taxes sur les transports concernent les déplacements routiers (taxe sur l'immatriculation des véhicules, taxe annuelle sur les émissions de CO₂ des véhicules de tourisme, taxe annuelle sur les véhicules lourds de transport de marchandises), le transport aérien (taxe sur le transport aérien de passagers, taxe sur les nuisances sonores aéroportuaires) et les navigations (taxe annuelle sur les engins maritimes à usage personnel, taxe sur le permis de conduire des bateaux de plaisance à moteur).

(3) Il résulte de la recodification opérée par l'ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021 précitée que la taxe qui pèse sur la vente de gazole, à savoir la taxe intérieure sur la consommation de produits énergétiques (TICPE), a disparu sous cette appellation. Elle fait désormais partie de l'accise sur les énergies, et peut être désignée par les termes « fraction de l'accise sur les énergies perçue sur les produits énergétiques ».

Les dispositions relatives à la TICPE, qui étaient contenues aux articles 265 et suivants du code des douanes, figurent désormais au chapitre II du titre I^{er} du livre III de la partie législative du CIBS, soit aux articles L. 312-1 à L. 312-107 de ce code.

(4) Soit 18,82 euros par hectolitre, ou encore 18,82 centimes d'euro par litre.

Les articles L. 312-25 et L. 312-26 du CIBS prévoient que les tarifs appliqués à l'ensemble des énergies sont désormais exprimés en euros par mégawattheure, même si la base d'imposition et les modalités déclaratives continuent à s'appuyer sur les unités précédemment appliquées et reprises à l'article L. 312-19 du CIBS (c'est-à-dire, pour le gazole, en euros par hectolitre).

S'agissant des produits pétroliers et des biocarburants, la base d'imposition peut ainsi être exprimée en litres, en kilogrammes ou en mètres cubes, en fonction de la nature ou de l'état physique du produit concerné. Pour obtenir les tarifs exprimés en euros par mégawattheure, une conversion est ainsi réalisée. Cette conversion s'effectue, pour les tarifs normaux et les tarifs réduits propres à certains usages, sur la base du contenu énergétique du produit de référence ou d'une moyenne des contenus énergétiques des produits les plus représentatifs de la catégorie fiscale et, pour les tarifs particuliers propres à un produit, sur la base du contenu énergétique de ce produit.

Le secteur agricole bénéficie, au sein de ce dispositif, d'un tarif encore inférieur, égal à 3,86 euros par mégawattheure ⁽¹⁾. La différence entre le tarif réduit du GNR et ce tarif spécifique au secteur agricole est obtenue par le remboursement des consommateurs après l'achat.

3. Une fin programmée et plusieurs fois reportée

La fin du tarif réduit d'accise pour le GNR avait été initialement proposée par le Gouvernement dans le projet de loi de finances pour 2019 ⁽²⁾. Toutefois, il avait été alors décidé de différer cette mesure afin d'approfondir la concertation avec les secteurs concernés, si bien qu'aucune mesure n'avait finalement été adoptée en loi de finances pour 2019.

a. 2019 : la suppression progressive du tarif du GNR pour la plupart des secteurs, doublée de mesures d'accompagnement

Parce que le tarif réduit dont bénéficie le GNR est apparu opposé aux objectifs de réduction de la consommation de carburant et de la transition énergétique, la loi de finances pour 2020 avait prévu ⁽³⁾ sa suppression progressive en trois étapes entre le 1^{er} juillet 2020 et le 1^{er} janvier 2022.

Toutefois, les tarifs réduits du GNR devaient demeurer applicables pour :

- les usages agricoles ;
- les opérations de damage et de déneigement des routes de montagne ;
- le transport ferroviaire ;
- les segments des industries extractives fortement exposés à la concurrence internationale ;
- la manutention portuaire.

De plus, la suppression progressive de cet avantage était compensée par des mesures d'accompagnement :

- un mécanisme d'indexation des prix pour les entreprises de transport frigorifique ;
- la mise en place d'un système de « pieds de facture » permettant de répercuter les hausses du tarif du GNR sur les contrats en cours ;

(1) Ce tarif réduit est aujourd'hui prévu par les articles L. 312-60 et L. 312-61 du code des impositions sur les biens et services.

(2) Article 19 du projet de loi de finances pour 2019, texte n° 1255, déposé le 24 septembre 2018.

(3) Article 60 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

– un suramortissement pour certains matériels et moteurs pour les entreprises de quatre secteurs, à savoir celles du BTP, celles produisant des substances minérales solides, les exploitants aéroportuaires et les exploitants de remontées mécaniques et de domaines skiables ;

– un suramortissement pour les PME distribuant exclusivement du GNR.

b. 2020 : Premier report

Face à la crise sanitaire, l'entrée en vigueur de la suppression de l'avantage fiscal du GNR a été reportée au 1^{er} juillet 2021 par la troisième loi de finances rectificative pour 2020⁽¹⁾. Par la même occasion, le caractère progressif de la disparition de cet avantage a également été abandonné.

c. 2021 : Deuxième report

La première loi de finances rectificative pour 2021 a, à nouveau, reporté cette suppression au 1^{er} janvier 2023⁽²⁾.

d. 2022 : Troisième report

La première loi de finances rectificative pour 2022 a, à nouveau, reporté cette suppression au 1^{er} janvier 2024⁽³⁾.

B. LES TARIFS RÉDUITS D'ACCISE POUR CERTAINES ACTIVITÉS ÉCONOMIQUES

Des tarifs réduits d'accise sont prévus pour de nombreuses activités économiques.

Toutefois, l'article L. 312-42 du CIBS précise que le bénéfice des tarifs réduits constitutifs d'une aide d'État est subordonné au respect de certaines conditions :

– pour les activités ne relevant pas du secteur de la pêche et de l'aquaculture, celles prévues à l'article 44 du règlement général d'exemption par catégorie⁽⁴⁾ ;

– pour les activités relevant du secteur de la pêche et de l'aquaculture :

(1) Article 6 de la loi n° 2020-935 du 30 juillet 2020 de finances rectificative pour 2020.

(2) Article 7 de la loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021.

(3) Article 22 de la loi n° 2022-1157 du 16 août 2022 de finances rectificative pour 2022.

(4) [Règlement \(UE\) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité.](#)

Ces conditions prévoient notamment que les bénéficiaires de la réduction de taxation sont sélectionnés sur la base de critères transparents et objectifs et paient au moins le niveau minimum de taxation applicable fixé par le droit européen, que les régimes d'aides sous forme de réductions de taxation se fondent sur une réduction du taux applicable de la taxe environnementale ou sur le versement d'un montant fixe de compensation, ou sur une combinaison des deux et que les aides ne sont pas autorisées pour les biocarburants soumis à une obligation de fourniture ou d'incorporation de biocarburants.

- s’agissant des petites et moyennes entreprises, celles prévues à l’article 45 du règlement d’exemption par catégorie pour les petites et moyennes entreprises dans le secteur de la pêche et de l’aquaculture ⁽¹⁾ ;
- s’agissant des autres entreprises, celles prévues par le règlement *de minimis* dans le secteur de la pêche et de l’aquaculture ⁽²⁾.

1. Les tarifs réduits applicables aux activités énérgo-intensives

a. Le SEQE

Les tarifs réduits d’accise dont bénéficient certaines activités énérgo-intensives s’inscrivent dans le cadre du système d’échange de quotas d’émission européen (SEQE). En effet, selon qu’une installation énérgo-intensive est soumise au SEQE, ou relève d’une activité qui y est soumise, deux tarifs réduits d’accise peuvent trouver à s’appliquer.

Le SEQE est présenté dans l’encadré suivant.

(1) [Règlement](#) (UE) n° 1388/2014 de la Commission du 16 décembre 2014 déclarant certaines catégories d’aides aux entreprises actives dans la production, la transformation et la commercialisation des produits de la pêche et de l’aquaculture compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l’Union européenne.

(2) [Règlement](#) (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l’application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l’Union européenne aux aides de minimis.

Pour ne pas être soumises à une obligation de notification auprès de la Commission européenne, les aides octroyées par un État membre à une entreprise unique ne doivent pas excéder 200 000 euros sur une période de trois exercices fiscaux.

Le SEQE

Les marchés carbone, également nommés système d'échange de quotas d'émissions ou système de permis d'émissions négociables (*Emissions Trading Schemes – ETS*), sont des outils réglementaires facilitant l'atteinte des objectifs de réduction d'émissions de gaz à effet de serre (GES).

Depuis 2005, le système européen d'échange de quotas s'applique à plus de 11 000 installations fixes et couvre près de 45 % des émissions de gaz à effet de serre de l'UE. Initialement mis en œuvre pour faciliter l'atteinte de l'engagement de l'Union européenne au titre du Protocole de Kyoto, le SEQE a été pérennisé dans le cadre du paquet énergie-climat de mars 2009. Il est encadré par une directive de 2003⁽¹⁾.

Le principe en est le suivant : les États membres imposent un plafond sur les émissions des 11 000 installations concernées puis leur allouent les quotas correspondants à ce plafond, gratuitement ou par enchères. Les entreprises assujetties ont la possibilité d'échanger des quotas sur le marché européen des quotas d'émission. Une installation qui émet plus que son allocation doit se procurer les quotas manquants, suivant le principe « pollueur-payeur ». Une installation qui émet moins que son allocation peut revendre ses quotas non utilisés et bénéficier ainsi de revenus.

Le système d'échange de quotas d'émission de GES a débuté le 1^{er} janvier 2005 et a connu trois phases : 2005-2007 ; 2008-2012 ; 2013-2020. La quatrième phase, en cours, a débuté en 2021 et doit s'achever en 2030.

Les principaux secteurs couverts sont la production d'électricité, la production de chaleur, les installations industrielles à forte intensité énergétique et l'aviation⁽²⁾. Le transport maritime pourrait être inclus dans les prochaines années alors que la construction et le transport routier pourraient se voir doter d'un système d'échange de quotas spécifique, commun à ces deux secteurs.

Participent à ce système les 27 États membres de l'UE ainsi que l'Islande, le Liechtenstein et la Norvège. L'Irlande du Nord demeure incluse dans le SEQE pour sa seule production d'électricité.

La quasi-totalité des quotas étaient alloués gratuitement jusqu'en 2012. Depuis le début de la troisième phase en 2013, plus de la moitié des quotas sont vendus aux enchères, avec l'objectif de faire croître ce niveau progressivement. Toutefois, afin de préserver certains secteurs particulièrement exposés à un risque de fuite de carbone (c'est-à-dire un risque de voir la production se délocaliser du fait des contraintes climatiques), la possibilité de distribuer des quotas gratuits a été maintenue⁽³⁾.

(1) Directive 2003/87 du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003 établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil.

(2) Article 71 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023.

(3) Le texte de cette directive est accessible [ici](#).

b. L'intensité énergétique

Ces tarifs réduits d'accise s'appliquent sous réserve que l'installation présente un degré minimal d'intensité énergétique. La définition de l'intensité énergétique est présentée dans l'encadré suivant.

L'intensité énergétique

La définition et le mode de calcul de l'intensité énergétique sont précisés par les articles L. 312-43 à L. 312-46 du code des impositions sur les biens et services.

Le niveau d'intensité énergétique peut être calculé en **valeur de production ou en valeur ajoutée**.

Le niveau d'intensité énergétique en **valeur de production** s'entend du quotient entre :

- au numérateur, le coût total d'acquisition, toute taxe comprise à l'exception de la TVA déductible, des produits soumis à l'accise sur les énergies et de la chaleur ;
- au dénominateur, le chiffre d'affaires, y compris les subventions directement liées au prix du produit, corrigé de la variation des stocks de produits finis, les travaux en cours et les biens ou les services achetés à des fins de revente, diminué des acquisitions de biens et services destinés à la revente.

Le niveau d'intensité énergétique en **valeur ajoutée** s'entend du quotient entre :

- au numérateur, le montant total de l'accise sur les produits utilisés, en appliquant le tarif normal ;
- au dénominateur, le chiffre d'affaires total soumis à la TVA diminué de la totalité des achats soumis à la TVA.

Pour la détermination du niveau d'intensité énergétique, seuls sont pris en compte en tant que produits taxables les produits suivants :

- ceux utilisés comme carburant pour les besoins du fonctionnement des moteurs stationnaires ou des installations et machines utilisées dans la construction, le génie civil et les travaux publics ;
- ceux utilisés comme combustible ;
- l'électricité.

Toutefois, ils peuvent être appréciés sur un sous-ensemble restreint de ces produits. Lorsqu'il est apprécié uniquement sur l'électricité, il est dénommé « niveau d'électro-intensité ». Lorsqu'un tarif réduit pour certains produits est conditionné au respect d'un niveau minimum d'intensité énergétique, le périmètre des produits pris en compte pour déterminer le niveau d'intensité énergétique est apprécié indépendamment du périmètre des produits éligibles au tarif réduit.

c. Les tarifs réduits d'accise pour la consommation d'énergie de certaines activités énérgo-intensives

Deux niveaux de tarifs réduits sont prévus par les articles L. 312-74 à L. 312-78 du code des impositions sur les biens et services :

– le premier est destiné aux installations soumises au système européen d'échange de quotas d'émissions (SEQE) et exploitées par des entreprises dont le niveau d'intensité énergétique est au moins égal à 3 % en valeur de production ou à 0,5 % en valeur ajoutée ;

– le second s'applique aux installations qui ne sont pas, par elles-mêmes, soumises au SEQE, mais qui sont exposées à la concurrence internationale, relèvent d'activités soumises au SEQE et sont exploitées par des entreprises dont le niveau d'intensité énergétique est au moins égal à 3 % en valeur de production ou à 0,5 % en valeur ajoutée.

Il existe également un tarif spécifique, égal à zéro, pour les charbons utilisés par les installations de valorisation de la biomasse exploitées par des entreprises dont le niveau d'intensité énergétique, apprécié sur les seules consommations pour les besoins de valorisation de la biomasse, est au moins égal à 3 % en valeur de production, et qui sont soumises au SEQE ou à un accord conclu avec l'autorité administrative permettant d'atteindre des objectifs équivalents en matière de protection de l'environnement ou d'efficacité énergétique. La loi de finances pour 2023 a prévu la fin de cette dépense fiscale pour le 31 décembre 2026 ⁽¹⁾.

L'article L. 312-74 du CIBS précise que le système d'échange de quotas de gaz à effet de serre dans l'Union ou SEQE de l'UE, s'entend du système établi par la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003 établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil, dans sa rédaction en vigueur ⁽²⁾.

**COMPARAISON DES TARIFS NORMAUX ET DES TARIFS RÉDUITS D'ACCISE SUR LES
CONSOUMMATIONS D'ÉNERGIE DES INSTALLATIONS ÉNERGO-INTENSIVES**

Type d'installations	Produit	Tarif normal (en euro / MWh)	Tarif réduit (en euro / MWh)	Écart (en euro / MWh)
Installations soumises au SEQE	Charbons	14,62	1,19	13,43
	Fiouls lourds ⁽¹⁾	12,555	1,665	10,89
	Fiouls domestiques ⁽²⁾	15,62	5,66	9,96
	Pétroles lampants ⁽³⁾	15,686	5,822	9,864
	Gaz de pétroles liquéfiés combustible	5,189	0	5,189
	Gaz naturels combustible	8,45	1,52	6,93
Installations exposées à la concurrence internationale non soumises au SEQE mais relevant d'activités qui y sont soumises	Charbons	14,62	2,29	12,33
	Fiouls lourds ⁽¹⁾	12,555	1,971	10,584
	Fiouls domestiques ⁽²⁾	15,62	5,66	9,96
	Pétroles lampants ⁽³⁾	15,686	5,822	9,864
	Gaz de pétroles liquéfiés combustible	5,189	0	5,189
	Gaz naturels combustible	8,45	1,6	6,85
Installations de valorisation de la biomasse	Charbons	14,62	0	14,62

Source : articles L. 312-36 et L. 312-75 du code des impositions sur les biens et services.

La loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 a prévu, à son article 65, a prévu un relèvement des tarifs réduits d'accise dont bénéficient certaines installations énérgo-intensives sur leurs consommations de charbons :

– elle a prévu **le relèvement du tarif de l'accise sur les charbons consommés par certaines installations à compter du 1^{er} janvier 2024** :

• le tarif doit passer de 1,19 à 2,79 euros / MWh pour les installations intensives en énergie soumises au SEQE ;

(1) Les fiouls lourds sont des combustibles liquides à haute viscosité, qui sont utilisés comme carburants des gros moteurs diesel de navires marchands ou comme combustibles pour la production d'électricité dans des centrales thermiques. Ils contiennent plus de soufre et sont plus visqueux que les fiouls domestiques.

(2) Les fiouls domestiques sont principalement utilisés par des particuliers comme combustible de chauffage mais peuvent également être employé pour alimenter des cuisines professionnelles ou, dans l'industrie, des canons à air chaud.

(3) Comme son nom l'indique, le pétrole lampant est une huile de pétrole légère destinée aux lampes à pétrole. Il est utilisé comme combustible dans les installations de combustion industrielle et les poêles domestiques.

- le tarif doit passer de 2,29 à 3,89 euros / MWh pour les installations intensives en énergie exposées à la concurrence internationale qui ne sont pas soumises au SEQE mais relèvent d'activités qui y sont soumises.

– elle a prévu un **nouveau relèvement de ces tarifs au 1^{er} janvier 2025. À cette date :**

- le premier de ces tarifs doit passer de 2,79 à 4,39 euros / MWh ;
- le second tarif doit passer de 4,39 à 5,49 euros / MWh.

2. Les tarifs réduits d'accise applicables à d'autres activités

D'autres activités bénéficient de tarifs réduits d'accise sur leurs consommations d'énergies.

C'est ainsi qu'une exonération totale d'accise s'applique aux carburants et combustibles consommés pour les besoins de la navigation intérieure, lorsque le déplacement est inhérent à la réalisation, par l'utilisateur de l'engin flottant, d'une activité économique ou à l'exercice par les autorités publiques d'activités non économiques, ainsi qu'aux carburants et combustibles destinés à l'avitaillement des bateaux navigant sur les cours d'eau ou parties de cours d'eau internationaux. Ces exonérations sont prévues par les articles L. 312-48 et L. 312-54 du CIBS.

L'article L. 312-54 précise que, pour ces tarifs réduits, l'article L. 312-42, qui précise les conditions auxquelles le bénéfice des tarifs réduits constitutifs d'une aide d'État est subordonné, n'est applicable qu'au pétrole lampant et au gaz de pétrole liquéfié combustible. Pour les autres produits, ces tarifs réduits sont subordonnés, au titre du droit européen des aides d'État, au respect des conditions prévues, selon le cas, par le règlement général *de minimis* ou le règlement *de minimis* dans le secteur de la pêche et de l'aquaculture.

Une exonération totale d'accise est également prévue, par les articles L. 312-48 et L. 312-55 du CIBS, pour les produits taxables en tant que carburant ou combustible destinés à l'avitaillement des engins flottants armés pour un usage professionnel. L'article L. 312-55 précise que pour ce tarif réduit, l'article L. 312-42, qui précise les conditions auxquelles le bénéfice des tarifs réduits constitutifs d'une aide d'État est subordonné, n'est applicable qu'au pétrole lampant et au gaz de pétrole liquéfié combustible, et que, pour les autres produits, il est subordonné, au titre du droit européen des aides d'État, au respect des conditions prévues, selon le cas, par le règlement général *de minimis* ou le règlement *de minimis* dans le secteur de la pêche et de l'aquaculture.

En outre, les produits consommés avant le 31 décembre 2026 par les moteurs des aéronefs et des navires pour les besoins de la construction, du développement, de la mise au point, des essais et de l'entretien de ces engins ou de leurs moteurs, bénéficient d'une exonération totale d'accise sur toutes leurs consommations d'énergies, sauf l'électricité. Cette exonération est prévue par les

articles L. 312-64 et L. 312-69 du CIBS. Le bornage au 31 décembre 2026 a été introduit par la loi de finances pour 2023 ⁽¹⁾. Cette dépense fiscale n'était, auparavant, pas bornée dans le temps.

Une exonération totale d'accise sur les gazoles et les essences consommés pour la propulsion des véhicules des services d'incendie et de secours est également prévue par les articles L. 312-78-1 et L. 312-78-2 du CIBS. Cette exonération a été introduite par l'article 50 de la loi n° 2023-580 du 10 juillet 2023 visant à renforcer la prévention et la lutte contre l'intensification et l'extension du risque incendie.

C. LA DÉDUCTION POUR ÉPARGNE DE PRÉCAUTION

La déduction pour épargne de précaution (DEP), prévue par l'article 73 du CGI, est un instrument fiscal de pilotage du résultat destiné à certains agriculteurs. Il leur permet de choisir, à certaines conditions, sur quel exercice certains revenus pourront être frappés par l'impôt.

Elle a été introduite, à compter du 1^{er} janvier 2019, par l'article 51 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019. Son bornage, prévu par cette loi aux exercices clos jusqu'au 31 décembre 2022, a été repoussé par la loi de finances pour 2023 ⁽²⁾. Conformément à celle-ci, la DEP est applicable aux exercices clos jusqu'au 31 décembre 2025.

Elle a remplacé la dotation pour aléas (DPA) et la dotation pour investissement (DPI).

Elle peut être pratiquée par les exploitants individuels et les sociétés ou groupements agricoles qui relèvent de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles, sous réserve d'être imposés d'après un régime réel d'imposition.

1. Le plafonnement de la DEP

Cette déduction fait l'objet d'un double plafonnement :

- Un plafonnement en fonction du bénéfice imposable

Par exercice de douze mois, le montant de la déduction est plafonné à :

- 100 % du bénéfice imposable, s'il est inférieur à 28 612 euros ;
- à la somme de 28 612 euros, majorée de 30 % du bénéfice excédant cette limite, lorsqu'il est supérieur ou égal à 28 612 euros et inférieur à 52 985 euros ;

(1) Article 71 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023.

(2) Article 49 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023.

– à la somme de 35 924 euros, majorée de 20 % du bénéfice excédant 52 985 euros, lorsqu’il est supérieur ou égal à 52 985 euros et inférieur à 79 478 euros ;

– à la somme de 41 222 euros majorée de 10 % du bénéfice excédant 79 478 euros, lorsqu’il est supérieur ou égal à 79 478 euros et inférieur à 105 970 euros ;

– à la somme de 43 872 euros, lorsque le bénéfice imposable est supérieur ou égal à 105 970 euros.

Pour les groupements agricoles d’exploitation en commun (GAEC) et les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) qui n’ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, ces plafonds sont multipliés par le nombre des associés exploitants, dans la limite de quatre, sans pouvoir excéder le montant du bénéfice imposable.

● Un plafonnement en fonction du montant des déductions antérieurement pratiquées et non encore rapportées au résultat imposable

L’avantage constitué par la déduction du bénéfice a une contrepartie ; elle doit être rapportée au résultat d’un exercice ultérieur. Lorsqu’une somme déduite est rapportée au résultat de l’exploitation, elle est réintégrée extra-comptablement au résultat de l’exercice considéré et majore le bénéfice imposable de ce dernier. Du fait de cette réintégration extracomptable, la DEP n’entraîne pas une perte définitive de recettes pour l’État : il s’agit d’une perte de trésorerie, l’État la récupérant lors de la réintégration les recettes qu’il n’avait pas perçues au moment de la déduction.

La déduction est également plafonnée :

– Pour les exploitants individuels, à la différence positive entre la somme de 150 000 euros et le montant de déductions pratiquées et non encore rapportées au résultat ;

– Pour les GAEC et les EARL qui n’ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, à la différence positive entre la somme de 150 000 euros, multipliée par le nombre des associés exploitants, dans la limite de quatre, et le montant des déductions pratiquées et non encore rapportées au résultat.

Depuis le 1^{er} janvier 2023 ⁽¹⁾, l’ensemble de ces montants sont actualisés chaque année en fonction de la variation de l’indice des prix à la consommation hors tabac constatée au titre de l’année précédente et arrondis à l’euro le plus proche, comme le prévoit le 4 du I de l’article 73 du CGI. Ces montants réévalués s’appliquent pour la détermination du résultat imposable des exercices clos à

(1) Article 34 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023.

compter du 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle l'actualisation est réalisée. En application de ces dispositions, une actualisation a eu lieu le 3 juin 2023 ⁽¹⁾.

La déduction est pratiquée après application des abattements en faveur des jeunes agriculteurs ⁽²⁾, des entreprises implantées dans des bassins d'emploi à redynamiser ⁽³⁾, dans les zones de restructuration de la défense ⁽⁴⁾ et dans les zones franches d'activités outre-mer ⁽⁵⁾.

2. Les conditions de la DEP

Le bénéfice de la DEP est subordonné à certaines conditions.

a. L'inscription à un compte courant spécifique d'une partie de la déduction

La DEP s'exerce à la condition que, dans les six mois suivant la clôture de l'exercice et au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration des résultats se rapportant à l'exercice au titre duquel la déduction est pratiquée, l'exploitant ait inscrit à un compte courant ouvert auprès d'un établissement de crédit une somme comprise entre 50 % et 100 % du montant de la déduction. Ce compte courant retrace exclusivement les opérations relatives à la DEP.

L'épargne professionnelle ainsi constituée doit être inscrite à l'actif du bilan de l'exploitation.

À tout moment, le montant total de l'épargne professionnelle est au moins égal à 50 % du montant des déductions non encore rapportées. Elle ne peut jamais excéder le montant des déductions non encore rapportées.

En outre, l'exploitant peut, dans une certaine limite, substituer à l'épargne monétaire une épargne constituée des coûts engagés dans l'année pour acquérir ou produire des stocks de fourrage destinés à être consommés par les animaux de l'exploitation ou des stocks à rotation lente, c'est-à-dire dont le cycle de rotation est supérieur à un an. La condition d'inscription au compte courant est réputée satisfaite à concurrence des coûts qui ont été engagés à cette fin.

En cas de vente des stocks de fourrage ou des stocks de produits ou d'animaux, une quote-part du produit de la vente est inscrite au compte courant à hauteur d'un montant au moins égal à la différence entre 50 % du montant des déductions non encore rapportées et l'épargne professionnelle totale diminuée de la part des coûts d'acquisition ou de production du stock de fourrage ou du stock de

(1) *Décret n° 2023-422 du 31 mai 2023 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.*

(2) *Cet abattement est prévu par l'article 73 B du CGI.*

(3) *Cet abattement est prévu par l'article 44 duodécies du CGI.*

(4) *Cet abattement est prévu par l'article 44 terdecies du CGI.*

(5) *Cet abattement est prévu par l'article 44 quaterdecies du CGI.*

produits ou d'animaux objet de la vente réputés affectés au compte courant. À défaut, la fraction de la déduction non encore rapportée qui excède le double de l'épargne professionnelle est rapportée au résultat de l'exercice.

b. L'utilisation des sommes

Les sommes déduites doivent être utilisées au cours des dix exercices qui suivent celui au cours duquel la déduction a été pratiquée pour faire face à des dépenses nécessitées par l'activité professionnelle. Ces sommes sont rapportées au résultat de l'exercice au cours duquel leur utilisation est intervenue ou au résultat de l'exercice suivant.

Lorsque ces sommes ne sont pas utilisées au cours des dix exercices qui suivent celui au titre duquel la déduction a été pratiquée, elles sont rapportées au résultat du dixième exercice suivant celui au titre duquel la déduction a été pratiquée.

Si la règle voulant que le montant total de l'épargne professionnelle soit au moins égal, à tout moment, à 50 % du montant des déductions non encore rapportées, n'est pas respectée, la fraction des déductions non encore rapportées qui excède le double de l'épargne professionnelle est rapportée au résultat de cet exercice, majorée d'un montant égal au produit de cette somme par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI, c'est-à-dire 0,20 % par mois.

c. L'articulation avec le régime des plus-values professionnelles

L'article 151 *septies*, qui prévoit un régime favorable pour les plus-values professionnelles des agriculteurs imposés à l'impôt sur le revenu, ne s'applique pas aux plus-values de cession de matériels roulants acquis lors d'un exercice au titre duquel la déduction a été rapportée et dans les deux ans précédant leur cession.

D. L'EXONÉRATION DES PLUS-VALUES AGRICOLES

L'article 151 *septies* du CGI prévoit un régime d'exonération des plus-values professionnelles réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, à condition que celle-ci ait été exercée pendant au moins cinq ans. Les plus-values professionnelles sont celles réalisées à l'occasion de la cession d'un élément d'actif immobilisé par une entreprise, une société ou un groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés. Selon le montant des recettes annuelles, la plus-value nette dégagée au titre de la période fiscale considérée bénéficie d'une exonération totale ou dégressive.

Plus précisément, les plus-values sont exonérées pour :

1° La totalité de leur montant lorsque les recettes annuelles sont inférieures ou égales à :

a) 250 000 euros s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, à l'exclusion de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés, ou s'il s'agit d'entreprises exerçant une activité agricole ;

b) 90 000 euros s'il s'agit d'autres entreprises ou de titulaires de bénéfices non commerciaux ;

2° Une partie de leur montant lorsque les recettes sont supérieures à 250 000 euros et inférieures à 350 000 euros pour les entreprises mentionnées ci-dessus au *a* du 1° et, lorsque les recettes sont supérieures à 90 000 euros et inférieures à 126 000 euros, pour les entreprises mentionnées au *b* du 1°. Pour l'application de ces dispositions, le montant exonéré de la plus-value est déterminé en lui appliquant :

i) Pour les entreprises mentionnées au *a* du 1°, un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre 350 000 euros et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de 100 000 euros ;

ii) Pour les entreprises mentionnées au *b* du 1°, un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre 126 000 euros et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de 36 000 euros.

Lorsque l'activité de l'entreprise se rattache aux deux catégories définies aux *a* et *b* du 1°, l'exonération totale n'est applicable que si le montant global des recettes est inférieur ou égal à 250 000 euros et si, au sein de ce montant, le montant des recettes afférentes aux activités définies au *b* du 1° est inférieur ou égal à 90 000 euros.

Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, si le montant global des recettes est inférieur à 350 000 euros et si, au sein de ce montant, le montant des recettes afférentes aux activités définies au *b* du 1° est inférieur à 126 000 euros, le montant exonéré de la plus-value est déterminé en appliquant le moins élevé des deux taux qui aurait été déterminé dans les conditions fixées au 2° si l'entreprise avait réalisé le montant global de ses recettes dans les catégories visées au *a* du 1° ou si l'entreprise n'avait réalisé que des activités visées au *b* du 1°.

L'exonération vaut pour les plus-values nettes, c'est-à-dire après imputation des moins-values de même nature.

Toutefois, dès lors que les biens entrent dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G du CGI, la plus-value réalisée à l'occasion de la cession de tels biens n'entre pas dans la détermination de la plus-value nette exonérée. Il s'agit des acquisitions d'immeubles réalisées par une personne assujettie lorsque l'acte d'acquisition contient l'engagement, pris par l'acquéreur, d'effectuer dans un délai de quatre ans les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf, c'est-à-dire les terrains à bâtir.

De plus, en application de l'article 38 *sexdecies* GA de l'annexe III du CGI, les plus-values réalisées lors de la cession de terres ou de bâtiments d'exploitation ne sont pas retenues dans la base de l'impôt pour la fraction acquise avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle le montant des recettes a dépassé la limite du forfait. Cette exonération partielle s'applique uniquement aux terres et aux bâtiments d'exploitation qui, au moment de leur aliénation, figurent au bilan de l'exploitation soumise à un régime réel d'imposition. Elle est subordonnée aux conditions suivantes :

– l'activité agricole doit avoir été exercée à titre principal pendant au moins cinq ans ;

– le bien cédé ne doit pas constituer un terrain à bâtir au sens du A de l'article 1594-0 G du CGI.

Par ailleurs, bien que l'article 39 *sexdecies* GA de l'annexe III au CGI ne vise que les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de terres et de bâtiments, il est admis que le bénéfice de l'exonération partielle s'applique également aux plus-values de cession afférentes aux améliorations foncières permanentes ainsi qu'aux installations qui présentent un caractère immobilier et en constituent un élément du prix de revient.

Lorsque l'une des deux conditions n'est pas remplie, la fraction de plus-value acquise avant le 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle les recettes de l'agriculteur ont franchi pour la première fois la limite du forfait est imposée selon le régime des plus-values des particuliers.

Pour l'application de ce dispositif d'exonération, la cession répond à une définition large et correspond, en règle générale, à toute opération aboutissant à la sortie de l'actif de l'élément considéré. La cession revêt ainsi le plus souvent la forme d'une vente, mais peut consister également en d'autres opérations (apport en société, échange, renonciation contre indemnité à un droit d'exclusivité, partage, donation, retrait pur et simple de l'actif, cessation d'activité, *etc.*). La cession peut aussi résulter d'événements tels que l'expropriation, l'expulsion, l'éviction ou la réquisition ⁽¹⁾.

E. LE RÉGIME MICRO-BA

Un régime d'imposition dit « micro-BA » (soit « micro-bénéfices agricoles ») s'applique aux très petits exploitants agricoles dont la moyenne des recettes des trois dernières années ne dépasse pas 91 900 euros. Ce dispositif est prévu par les articles 64 *bis* et 69 du CGI.

Pour ces exploitants, le bénéfice imposable, avant prise en compte des plus-values ou des moins-values provenant de la cession des biens affectés à

(1) [BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10](#), § 380.

l'exploitation, est égal à la moyenne des recettes hors taxes de l'année d'imposition et des deux années précédentes, diminuée d'un abattement de 87 %. Cet abattement ne peut être inférieur à 305 euros.

Les recettes à retenir s'entendent des sommes encaissées au cours de l'année civile dans le cadre de l'exploitation, augmentées de la valeur des produits prélevés dans l'exploitation et alloués soit au personnel salarié, soit au propriétaire du fonds en paiement du fermage, à l'exclusion de celles encaissées au titre des cessions portant sur les éléments de l'actif immobilisé, des remboursements de charges engagées dans le cadre de l'entraide agricole, des indemnités compensatoires de handicap naturel, des subventions et primes d'équipement et des redevances ayant leur origine dans le droit de propriété.

En cas de création d'activité, le montant des recettes à prendre en compte est égal, pour l'année de la création, aux recettes de ladite année et, pour l'année suivante, à la moyenne des recettes de l'année d'imposition et de l'année précédente.

L'exploitant dont la moyenne triennale des recettes dépasse ce seuil est imposé d'après un régime réel.

Le seuil de 91 900 euros est actualisé tous les trois ans dans la même proportion que l'évolution triennale de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu. En application de cette disposition, la dernière revalorisation est intervenue le 3 juin 2023 ⁽¹⁾ ; le seuil était auparavant de 85 800 euros.

F. L'EXONÉRATION DE MALUS AUTOMOBILES POUR LES SERVICES CHARGÉS DE LA LUTTE CONTRE LES INCENDIES

La première immatriculation des véhicules à moteur donne lieu à la perception de taxes, dont une taxe sur les émissions de dioxyde de carbone (CO₂), également dite « malus sur les émissions de CO₂ » ou encore « malus écologique », et d'une taxe sur la masse en ordre de marche, dite « malus poids ».

L'article 48 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 a prévu une exonération de ces taxes pour les véhicules exclusivement affectés aux besoins des services d'incendie et de secours pour la réalisation des missions de protection des personnes, des animaux, des biens et de l'environnement contre les accidents, les sinistres et les catastrophes, et les associations agréées de protection civile, pour la réalisation de leurs missions. Ces exonérations sont prévues aux 1° et 2° des articles L. 421-70-1 et L. 421-80-1 du CIBS.

La loi n° 2023-580 du 10 juillet 2023 visant à renforcer la prévention et la lutte contre l'intensification et l'extension du risque incendie a prévu une exonération de ces deux taxes pour les véhicules exclusivement affectés aux besoins

(1) *Décret n° 2023-422 du 31 mai 2023 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code.*

des services déconcentrés de l'État chargés de la forêt, de l'Office national des forêts, des collectivités territoriales et de leurs groupements, des associations syndicales de propriétaires forestiers et des réserves communales de sécurité civile, pour leurs missions opérationnelles de prévention, de surveillance et de lutte contre les incendies. Cette exonération est prévue aux 3° des articles L. 421-70-1 et L. 421-80-1 du CIBS.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. UN ÉTALEMENT DE LA DISPARITION DU TARIF RÉDUIT D'ACCISE DU GNR SUR SIX ANS

Les **B (alinéas 27 à 34)** et **F (alinéas 44 à 51)** du **II** du présent article prévoient un relèvement progressif de l'accise sur le gazole non routier (GNR) sur une durée de six années, jusqu'au 1^{er} janvier 2030.

Le **B du II (alinéas 27 à 34)** modifie l'article L. 312-35 du CIBS afin de prévoir que le tarif d'accise du GNR, qui est aujourd'hui de 18,82 euros / MWh, est relevé, au 1^{er} janvier de chaque année, de 5,99 euros, avant d'être supprimé au 1^{er} janvier 2030. Le calendrier proposé pour le relèvement de ce tarif est donc le suivant :

- le 1^{er} janvier 2024, 24,81 euros / MWh ;
- le 1^{er} janvier 2025, 30,80 euros / MWh ;
- le 1^{er} janvier 2026, 36,79 euros / MWh ;
- le 1^{er} janvier 2027, 42,78 euros / MWh ;
- le 1^{er} janvier 2028, 48,77 euros / MWh ;
- le 1^{er} janvier 2029, 54,76 euros / MWh.

À partir du 1^{er} janvier 2030, le tarif réduit d'accise pour le GNR est supprimé. Le tarif d'accise applicable à compter de cette date est donc le tarif normal, de 59,40 euros / MWh.

Le **F (alinéas 44 à 51)** du **II** procède, à l'article L. 312-60 du CIBS, au relèvement, sur la même période de six ans, du tarif d'accise spécifique dont bénéficie le secteur agricole sur ses consommations de GNR, sans prévoir sa suppression. Ce tarif est relevé de 2,85 euros / MWh au 1^{er} janvier de chaque année jusqu'en 2030, selon le calendrier suivant :

- le 1^{er} janvier 2024, 6,71 euros / MWh ;
- le 1^{er} janvier 2025, 9,56 euros / MWh ;
- le 1^{er} janvier 2026, 12,41 euros / MWh ;

- le 1^{er} janvier 2027, 15,26 euros / MWh ;
- le 1^{er} janvier 2028, 18,11 euros / MWh ;
- le 1^{er} janvier 2029, 20,96 euros / MWh ;
- le 1^{er} janvier 2030, 23,81 euros / MWh.

Le **N du II (alinéas 69 à 78)** du présent article précise les dispositions relatives à la procédure de remboursement dont bénéficie le secteur agricole sur ses achats de GNR.

Deux nouveaux articles L. 312-104-1 et L. 312-104-1 sont insérés dans le CIBS. Ils prévoient qu'un décret détermine les situations dans lesquelles la personne qui acquiert un produit pour lequel l'accise devenue exigible a été constatée à un tarif supérieur à celui dont relève l'usage auquel elle destine ce produit peut bénéficier d'une avance sur le montant du remboursement dont elle sera susceptible de bénéficier.

Il est prévu que ce décret détermine :

- les produits, usages et catégories de redevables concernés ;
- la date à laquelle l'avance est sollicitée ou versée à l'initiative de l'administration, au plus tôt le 1^{er} janvier de l'année d'exigibilité du remboursement, ainsi que les modalités de sollicitation et de versement ;
- la date à laquelle l'avance est régularisée, au plus tard à la fin de l'année civile qui suit celle de l'exigibilité du remboursement, et les modalités de cette régularisation ;
- le nombre des avances, qui ne peut excéder trois par année civile ;
- les règles de détermination du montant des avances.

B. LA SUPPRESSION DE TARIFS RÉDUITS D'ACCISE POUR CERTAINES ACTIVITÉS ÉCONOMIQUES

Plusieurs dispositions du présent article abrogent des tarifs réduits d'accise applicables aux consommations d'énergies de certaines activités économiques. Elles procèdent également à des modifications rédactionnelles et de conséquence qui leur sont liées.

Le **a) du 2° du J du II (alinéas 59 et 60)** supprime à compter du 1^{er} janvier 2024, à l'article L. 312-75 du CIBS, pour les activités relevant du SEQE-IF⁽¹⁾, les tarifs réduits d'accise suivants :

– S'agissant des installations intensives en énergie soumises au SEQE-IF :

- Le tarif réduit d'accise pour les fiouls lourds, égal à 1,665 euro / MWh ;
- Le tarif réduit d'accise pour les fiouls domestiques, égal à 5,66 euros / MWh ;
- Le tarif réduit d'accise pour les pétroles lampants, égal à 5,822 euros / MWh ;
- Le tarif réduit d'accise pour les gaz de pétrole liquéfiés combustible, égal à 0 euro / MWh, soit une exonération totale d'accise ;

– S'agissant des installations intensives en énergie exposées à la concurrence internationale non soumises au SEQE-IF mais relevant d'activités soumises au SEQE-IF :

- Le tarif réduit d'accise pour les charbons, égal à 2,29 euros / MWh ;
- Le tarif réduit d'accise pour les fiouls lourds, égal à 1,971 euro / MWh ;
- Le tarif réduit d'accise pour les fiouls domestiques, égal à 5,66 euros / MWh ;
- Le tarif réduit d'accise pour les pétroles lampants, égal à 5,822 euros / MWh ;
- Le tarif réduit d'accise pour les gaz de pétrole liquéfiés combustible, égal à 0 euro / MWh, soit une exonération totale d'accise.

Le **1° du O du II (alinéa 80)** supprime les articles L. 312-78-1 et L. 312-78-2 du CIBS, qui prévoient une exonération totale d'accise sur les gazoles et les essences consommés pour la propulsion des véhicules des services d'incendie et de secours. Cette exonération a été introduite par l'article 50 de la loi n° 2023-580 du 10 juillet 2023 visant à renforcer la prévention et la lutte contre l'intensification et l'extension du risque incendie.

Le **1° du K (alinéa 62)** et le **1° du L (alinéa 67) du II** procèdent à des modifications de conséquence aux articles L. 312-76 et L. 312-77 du CIBS.

Le **2° du III (alinéa 85)** procède à des modifications de conséquence à l'article 65 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023, qui avait prévu un rehaussement en deux étapes du tarif réduit d'accise applicable aux

(1) Selon la nouvelle dénomination du SEQE introduite par le I (alinéas 54 à 56), le 1° du J (alinéa 58), le 2° du K (alinéa 64) et le 2° du L (alinéa 67) du II du présent article (cf. infra).

consommations de charbons par les installations intensives en énergie exposées à la concurrence internationale non soumises au SEQE mais relevant d'activités soumises au SEQE. Ce tarif, prévu par l'article L. 312-75 du CIBS, devait être porté à 3,89 euros / MWh le 1^{er} janvier 2024 puis à 5,49 euros / MWh le 1^{er} janvier 2025.

Le **G (alinéa 52)**, le **H (alinéa 53)** et le **3° du O (alinéa 82) du II** procèdent à des modifications rédactionnelles relatives à la suppression, au 1^{er} janvier 2027, de l'exonération d'accise pour les consommations d'énergies, sauf l'électricité, par les moteurs des avions et des navires pour les besoins de la construction, du développement, de la mise au point, des essais et de l'entretien de ces engins ou de leurs moteurs, prévue par les articles L. 312-64 et L. 312-69 du CIBS.

Le **b) du 2° du J (alinéa 61)**, le **M (alinéa 68)** et le **3° du O (alinéa 82) du II** du présent article procèdent à des modifications rédactionnelles relatives à la suppression, au 1^{er} janvier 2027, de l'exonération d'accise pour les charbons utilisés par les installations de valorisation de la biomasse exploitées par des entreprises dont le niveau d'intensité énergétique, apprécié sur les seules consommations pour les besoins de valorisation de la biomasse, est au moins égal à 3 % en valeur de production, et qui sont soumises au SEQE ou à un accord conclu avec l'autorité administrative permettant d'atteindre des objectifs équivalents en matière de protection de l'environnement ou d'efficacité énergétique. Cette exonération est prévue par l'article L. 312-78 du CIBS.

Le **I (alinéas 54 à 56)**, le **1° du J (alinéa 58)**, le **2° du K (alinéa 64)** et le **2° du L (alinéa 67) du II** prévoient des modifications rédactionnelles appelées par la révision de la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003 établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil. En effet, la directive (UE) 2023/959 du Parlement européen et du Conseil du 10 mai 2023 ⁽¹⁾ a étendu le SEQE à l'ensemble des consommations, au-delà de l'industrie lourde et du secteur aérien. La référence au SEQE est ainsi remplacée, aux articles L. 312-74, L. 312-75, L. 312-76 et L. 312-77 du CIBS, par une référence au système d'échange de quotas d'émissions de gaz à effet de serre dans l'UE pour les installations fixes, ou « SEQE-IF ».

Les **A (alinéas 25 et 26)**, **C (alinéas 35 et 36)**, **D (alinéas 37 à 41)** et **E (alinéas 42 et 43) du II** procèdent à des aménagements aux articles L. 133-4, L. 312-42, L. 312-54 et L. 312-55 du CIBS appelés par la révision récente du cadre européen en matière d'aides d'État ⁽²⁾.

(1) *Directive (UE) 2023/959 du Parlement européen et du Conseil du 10 mai 2023 modifiant la directive 2003/87/CE établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans l'Union et la décision (UE) 2015/1814 concernant la création et le fonctionnement d'une réserve de stabilité du marché pour le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre de l'Union.*

(2) Cette révision comprend :

– le remplacement du [règlement \(UE\) n° 1388/2014](#) de la Commission du 16 décembre 2014 déclarant certaines catégories d'aides aux entreprises actives dans la production, la transformation et la commercialisation des produits de la pêche et de l'aquaculture compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, par le [règlement \(UE\) 2022/2473](#) de la

C. LE RÉHAUSSEMENT DES PLAFONDS DE LA DÉDUCTION POUR ÉPARGNE DE PRÉCAUTION

Le **A du I (alinéas 2 à 7)** relève, à l'article 73 du CGI, les plafonds en fonction du bénéfice imposable applicables à la déduction pour épargne de précaution des agriculteurs.

Par exercice de douze mois, le montant de la déduction serait plafonné à :

– 100 % du bénéfice imposable, s'il est inférieur à 32 608 euros (au lieu de 28 612 euros) ;

– à la somme de 32 608 (au lieu de 28 612 euros), majorée de 30 % du bénéfice excédant cette limite, lorsqu'il est supérieur ou égal à 32 608 euros et inférieur à 60 385 euros (au lieu de 52 985 euros) ;

– à la somme de 40 942 euros (au lieu de 35 924 euros), majorée de 20 % du bénéfice excédant 60 385 euros (au lieu de 52 985 euros), lorsqu'il est supérieur ou égal à 60 385 euros et inférieur à 90 579 (au lieu de 79 478 euros) ;

– à la somme de 46 979 euros (au lieu de 41 222 euros), majorée de 10 % du bénéfice excédant 90 579 euros (au lieu de 79 478 euros), lorsqu'il est supérieur ou égal à 90 579 euros et inférieur à 120 771 euros (au lieu de 105 970 euros) ;

– à la somme de 50 000 euros (au lieu de 43 872 euros), lorsque le bénéfice imposable est supérieur ou égal à 120 771 euros (au lieu de 105 970).

La disposition prévoyant que, pour les groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) et les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, ces plafonds soient multipliés par le nombre des associés exploitants, dans la limite de quatre, sans pouvoir excéder le montant du bénéfice imposable, demeurerait inchangée.

Le **A du V (alinéa 87)** précise que ces dispositions s'appliquent à l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2024 et des années suivantes.

Le **IV (alinéa 86)** prévoit que les dispositions du 4 du I de l'article 73 du CGI, qui prévoient l'indexation des seuils de la DEP en fonction de la variation de l'indice des prix à la consommation, ne s'appliquent pas à l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2024.

Commission du 14 décembre 2022 déclarant certaines catégories d'aides aux entreprises actives dans la production, la transformation et la commercialisation des produits de la pêche et de l'aquaculture compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;

– le [règlement \(UE\) 2023/1315](#) de la Commission du 23 juin 2023 modifiant le règlement (UE) n° 651/2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité et le règlement (UE) 2022/2473 déclarant certaines catégories d'aides aux entreprises actives dans la production, la transformation et la commercialisation des produits de la pêche et de l'aquaculture compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité.

D. LE RÉHAUSSEMENT DES SEUILS DE L'EXONÉRATION DES PLUS-VALUES AGRICOLES

Le **B du I (alinéas 8 à 22)** rehausse les plafonds applicables à l'exonération, totale ou partielle, des plus-values agricoles.

Le plafond de recettes permettant de bénéficier de l'exonération totale est porté de 250 000 à 350 000 euros pour les entreprises exerçant une activité agricole.

De plus, pour ces entreprises, la possibilité de bénéficier d'une exonération partielle est maintenue, avec un plafond rehaussé, porté de 350 000 à 450 000 euros. Le taux d'exonération applicable est égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre 450 000 euros et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de 100 000 euros.

Les entreprises exerçant une activité agricole sont distinguées des entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, et considérées comme une catégorie séparée.

Les règles relatives aux conditions de l'exonération totale ou partielle lorsque l'activité se rattache à plus d'une catégorie sont modifiées de la manière suivante :

– l'exonération totale n'est applicable que si le montant global des recettes est inférieur ou égal au plus élevé des plafonds mentionnés au 1^o du II de l'article 151 *septies* du CGI, à raison des activités exercées et si le montant des recettes afférentes à chacune de ces activités est inférieur ou égal au plafond afférent à chacune d'elles, mentionné au même 1^o du II de l'article 151 *septies* du CGI ;

– lorsque ces conditions ne sont pas remplies, si le montant global des recettes est inférieur au plus élevé des plafonds à raison des activités exercées et si le montant des recettes afférentes à chacune de ces activités est inférieur au plafond afférent à chacune d'elles mentionné au 2^o du II de l'article 151 *septies* du CGI, le montant exonéré de la plus-value est déterminé en appliquant le moins élevé des taux entre celui qui aurait été déterminé, selon les conditions fixées au même 2^o du II de l'article 151 *septies*, si l'entreprise avait réalisé la totalité de ses recettes à raison de l'activité pour laquelle le plafond mentionné à ce 2^o est le plus élevé et celui ou ceux déterminés dans les conditions fixées au même 2^o si l'entreprise avait réalisé exclusivement chacune des autres activités exercées.

Le **B du V (alinéa 88)** précise que l'ensemble de ces nouvelles dispositions s'appliquent aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2024.

E. LE RELÈVEMENT DU PLAFOND DU RÉGIME MICRO-BA

Le **C du I (alinéa 23)** relève, à l'article 69 du CGI, de 91 900 à 120 000 euros le plafond de la moyenne des recettes des trois dernières années, en deçà de laquelle les exploitants agricoles peuvent bénéficier du régime « micro-BA ».

Le **A du V (alinéa 87)** précise que ces dispositions s'appliquent à l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2024 et des années suivantes.

F. LA SUPPRESSION DE L'EXONÉRATION DE MALUS AUTOMOBILES POUR CERTAINS SERVICES ET PERSONNES CHARGÉS DE LA LUTTE CONTRE LES INCENDIES

Le **2° du O du II (alinéa 81)** supprime, à compter du 1^{er} janvier 2024, les 3° des articles L. 421-70-1 et L. 421-80-1 du CIBS, qui prévoient une exonération de malus sur les émissions de CO₂ et de malus poids pour les véhicules exclusivement affectés aux besoins des services déconcentrés de l'État chargés de la forêt, de l'Office national des forêts, des collectivités territoriales et de leurs groupements, des associations syndicales de propriétaires forestiers et des réserves communales de sécurité civile, pour leurs missions opérationnelles de prévention, de surveillance et de lutte contre les incendies.

Cette exonération a été introduite par la loi n° 2023-580 du 10 juillet 2023 visant à renforcer la prévention et la lutte contre l'intensification et l'extension du risque incendie, à compter du 12 juillet 2023.

III. L'IMPACT ÉCONOMIQUE ET FINANCIER

S'agissant de l'étalement sur six ans de la suppression du tarif réduit d'accise sur le GNR, l'impact précis sur les recettes dépendra du volume des consommations. En 2022, le coût, pour les finances publiques, du report d'un an de cette suppression avait été évalué à 870 millions d'euros – on peut ainsi partir du principe d'un gain équivalent pour les finances publiques en 2024 dans l'hypothèse de la suppression du GNR à compter du 1^{er} janvier 2024. La hausse de tarif prévue s'étalant désormais, de manière régulière, sur six années, on peut donc avancer un coût de :

$$870\,000\,000 * 6 / 2 = 2,61 \text{ milliards d'euros.}$$

Eu égard à la suppression intégrale du tarif préférentiel inscrite dans le droit en vigueur, cette mesure bénéficiera à la compétitivité des secteurs concernés, à savoir, au premier chef, les bâtiments et travaux publics et l'agriculture.

S'agissant des autres mesures prévues par le présent article, les *Voies et moyens* annexées au PLF pour 2023 évaluaient à :

- 119 millions d’euros, en 2023, le coût de la déduction pour épargne de précaution ;

- 7 millions d’euros, en 2023, le coût du tarif réduit d’accise pour les produits énergétiques, hors gaz naturels et charbons, utilisés dans les installations grandes consommatrices d’énergie et soumises au SEQE ;

- à un coût négligeable, le tarif réduit pour les produits énergétiques, hors gaz naturels et charbons, utilisés dans les installations grandes consommatrices d’énergie exerçant une activité considérée comme fortement exposée à la concurrence internationale ;

- à un coût nul, le tarif réduit pour les charbons consommés dans les installations grandes consommatrices d’énergie exerçant une activité considérée comme fortement exposée à la concurrence internationale.

*

* *

Article 13

Renforcement des incitations fiscales à l'utilisation d'énergie renouvelable dans les transports

Résumé du dispositif et effets principaux

Le présent article a pour objet **de renforcer les incitations fiscales relatives à l'utilisation d'énergie renouvelable dans les transports**. À cette fin,

– il **augmente les taux cibles de la taxe incitative relative à l'utilisation d'énergie renouvelable dans les transports (TIRUERT) – de 0,6 % pour les essences, de 0,4 % pour les gazoles et de 0,5 % pour les carburéacteurs**, pour 2025 ;

– il procède à une nette augmentation du tarif, à compter de 2025, pour la filière des carburéacteurs ;

– il **modifie l'incitation à utiliser l'énergie issue de certaines matières premières à partir de 2025** :

▪ en relevant de 0,1 %, pour les essences, le seuil au-delà duquel les quantités d'énergie issues des **égouts pauvres issus des plantes sucrières** et obtenus après deux extractions sucrières et des **amidons résiduels** issus des plantes riches en amidon, en fin de processus de transformation de l'amidon, ne sont pas prises en compte dans le calcul du pourcentage cible d'énergies renouvelables de la TIRUERT ;

▪ en relevant de 0,2 % pour les essences et de 0,1 % pour les gazoles, le seuil au-delà duquel les quantités d'énergie issues des **graisses et huiles usagées** ne sont pas prises en compte dans le calcul du pourcentage cible d'énergies renouvelables de la TIRUERT. Il relève également, pour les essences, la limite dans laquelle les graisses et huiles usagées font l'objet d'un double comptage ;

▪ en relevant de 0,5 % pour les essences et de 0,2 % pour les gazoles, la fraction de l'avantage fiscal réservée aux **matières premières avancées** (paille, fumier et boues d'épuration, bagasse, marcs de raisin, certaines algues...) ;

▪ **en supprimant, pour la filière des carburéacteurs, le double comptage des matières premières avancées et des graisses et huiles usagées** ;

– il **modifie également les modalités de comptabilisation des égouts pauvres** dès le 1^{er} janvier 2024, en prévoyant une prise en compte à hauteur de 60 % de leur contenu énergétique pour l'application du seuil spécifique aux égouts pauvres, et à hauteur de 40 % pour l'application du seuil des cultures destinées à l'alimentation humaine et animale. À compter du 1^{er} janvier 2025, cette répartition serait fixée par arrêté.

La TIRUERT étant une taxe comportementale, l'impact budgétaire de ces mesures est faible.

Dernières modifications législatives intervenues

L'article 192 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 a instauré la taxe relative à l'incorporation des biocarburants (TIRIB), issue de l'évolution de la composante « biocarburants » de la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP).

L'article 212 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020 a relevé les pourcentages cibles d'incorporation de produits issus de sources renouvelables dans les essences et gazoles, le seuil au-delà duquel l'énergie issue des égouts pauvres issus de plantes sucrières n'est pas prise en compte dans le calcul de ces pourcentages, et celui au-delà duquel les quantités d'énergie issues des graisses et huiles usagées ne font plus l'objet d'un double comptage pour les essences.

L'article 213 de la même loi a renforcé l'exigence de traçabilité pour les produits issus de sources renouvelables.

L'article 58 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021 a procédé à une nouvelle hausse des objectifs d'incorporation, élargi l'assiette de la taxe aux carburateurs, élargi la liste des types d'énergies éligibles dans le calcul de la TIRIB à l'électricité d'origine renouvelable à compter de 2022 et à l'hydrogène produit par électrolyse à partir d'électricité d'origine renouvelable et utilisé pour le raffinage de produits pétroliers à compter de 2023, réservé une fraction de l'avantage fiscal aux matières premières avancées et introduit un quadruple comptage de l'électricité d'origine renouvelable et un double comptage de l'hydrogène, notamment. Il a également renommé la TIRIB « taxe incitative relative à l'utilisation d'énergie renouvelable dans les transports » (TIRUERT) à compter de 2022.

L'article 95 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022 a augmenté les taux cibles d'incorporation de biocarburants de 0,3 % pour les essences et de 0,2 % pour les gazoles et a renforcé l'incitation à utiliser l'énergie issue des graisses et huiles usagées et des matières premières avancées. Il a également prévu la prise en compte de toutes les quantités d'hydrogène d'origine renouvelable, y compris celles non produites par électrolyse, et élargi les usages éligibles de cet hydrogène à l'alimentation des piles des moteurs électriques servant à la propulsion des véhicules, à la production de produits inclus dans l'assiette de la taxe ou à l'hydrotraitement de la biomasse. Toutes ces mesures s'appliquent à partir du 1^{er} janvier 2023.

L'article 28 de la même loi a prévu, dès le 1^{er} janvier 2022, l'absence de prise en compte, pour le calcul des objectifs d'incorporation des gazoles, des quantités d'énergie issues du soja, comme c'était déjà le cas pour les essences.

L'ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021 portant partie législative du code des impositions sur les biens et services et transposant diverses normes du droit de l'Union européenne a procédé à des modifications de coordination rendues nécessaires par la recodification des dispositions du code des douanes relatives à la taxation des énergies.

L'article 9 de la loi n° 2022-1157 du 16 août 2022 de finances rectificative pour 2022 a rectifié des erreurs matérielles issues de cette recodification.

L'article 67 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 a relevé les tarifs de la TIRUERT ainsi que ses pourcentages cibles. Elle a également renforcé l'incitation à l'incorporation des égouts pauvres, des graisses et huiles usagées et des matières premières avancées, et introduit la prise en compte de l'hydrogène bas-carbone produit par électrolyse et utilisé à certaines fins.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté, avec un avis de sagesse du rapporteur général, un amendement de M. Jean-Louis Fugit, rapporteur pour avis au nom de la commission du développement durable et de l'aménagement du territoire, prévoyant un double comptage des quantités d'énergie issues de l'hydrogène bas-carbone dans le calcul des cibles de la TIRUERT.

La commission a adopté cet article ainsi modifié. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

1. Qu'est-ce qu'un biocarburant ?

Les biocarburants et biocombustibles couvrent l'ensemble des carburants et combustibles liquides, solides ou gazeux **produits à partir de la biomasse** et destinés à une valorisation énergétique dans les transports et le chauffage. Ils produisent moins de gaz à effet de serre, et en particulier moins de dioxyde de carbone (CO₂), que les carburants fossiles, parce que la quantité de CO₂ dégagée lors de leur combustion est équivalente à celle capturée pendant la croissance de la matière première dont ils dérivent.

Les biocarburants sont utilisés sous la forme d'additifs ou de compléments aux carburants fossiles. On distingue **trois générations de biocarburants selon l'origine de la biomasse utilisée et les procédés de transformation associés** :

– la première génération de biocarburants correspond à la fabrication directe à partir des productions agricoles : elle est dite « en concurrence alimentaire » ;

– la deuxième génération de biocarburants – dite « avancée » – est issue de source ligno-cellulosique – bois, feuilles, paille – à partir de processus techniques plus avancés. Elle permet de répondre aux critiques adressées à la première génération en ce qu'elle dissocie les cultures alimentaires et énergétiques, puisqu'elle est fondée sur la production de végétaux non comestibles. Elle possède un meilleur bilan environnemental que la première génération en matière de consommation en eau et en engrais ; elle s'appuie sur des techniques d'extraction plus efficaces ;

– la troisième génération de biocarburants est liée à la production d'hydrogène par des micro-organismes, ce qui permet de s'affranchir de la contrainte du sol.

Seule la première génération de biocarburants a atteint le stade industriel ; la deuxième repose sur des technologies matures, dont l'industrialisation est en cours, quand la troisième n'est encore qu'au stade de la recherche.

Les biocarburants se partagent en **deux filières, correspondant à deux types de moteurs à explosion** :

– la filière de l'alcool pour les moteurs à allumage commandé, qui fonctionnent à l'essence ;

– et la filière de l'huile pour les moteurs diesel à allumage par compression, fonctionnant au gazole.

- ***La filière de l'alcool***

La filière de l'alcool comprend le **bioéthanol, la bioessence de synthèse** et l'**ETBE (éthyl tert-butyl ether)**. Le bioéthanol est obtenu par la fermentation du sucre extrait des plantes, soit directement à partir de la betterave sucrière ou de la canne à sucre, soit indirectement par transformation de l'amidon contenu dans les graines des céréales. L'alcool issu de la fermentation est ensuite distillé et déshydraté pour obtenir du bioéthanol. L'ETBE est quant à lui le produit d'une réaction chimique entre l'éthanol et l'isobutène, lui-même dérivé du raffinage pétrolier.

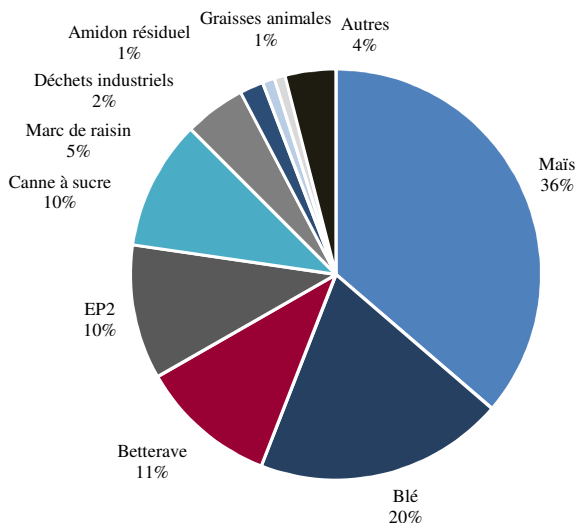
Contrairement au bioéthanol qui est d'origine 100 % renouvelable, l'ETBE est un composé d'origine partiellement renouvelable. Dans la comptabilisation des quantités de biocarburants incorporés, seule la part énergétique d'origine renouvelable, soit 37 % pour l'ETBE, est prise en compte.

L'incorporation de bioéthanol ou d'ETBE dans l'essence présente l'avantage d'augmenter l'indice d'octane du carburant, ce qui limite le risque d'usure du moteur lié à l'autoallumage.

La bioessence de synthèse est obtenue à l'issue de processus industriels lourds opérés dans des raffineries et des bio-raffineries, notamment par hydrotraitement ⁽¹⁾ d'huiles. Dans ce cas, elle est dénommée « huile végétale hydrotraitée de type essence » (HVHTE).

(1) L'hydrotraitement est un procédé de raffinage permettant d'ôter le soufre d'huiles ou du pétrole. L'enlèvement du soufre se fait en présence d'hydrogène.

Matières premières incorporées dans la production de biocarburants incorporés dans la filière essence en 2022



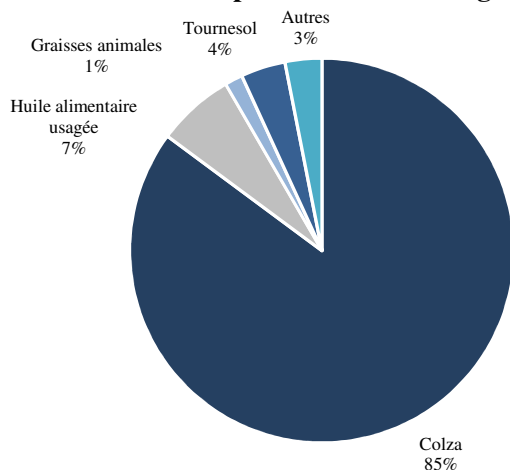
Source : ministère de la transition écologique.

- **La filière de l'huile**

La filière de l'huile comprend différents produits fabriqués à partir d'huiles issues de plantes oléagineuses (colza, tournesol, palme, soja) ou de graisses animales. Les huiles, à la suite d'une transestérification – c'est-à-dire la réaction qui consiste à faire réagir un corps gras, en l'espèce les triglycérides contenus dans les huiles ou les graisses, avec un alcool, soit de l'éthanol ou du méthanol – sont transformées en ester éthylique ou méthylique d'acide gras (EMAG). Lors de la production des EMAG, on obtient également de la glycérine, coproduit notamment valorisé dans les domaines pharmaceutique et cosmétique. Les EMAG regroupent les esters méthyliques d'huile végétale (EMHV), les esters méthyliques d'huile animale (EMHA) et les esters méthyliques d'huile usagée (EMHU).

Il faut y ajouter l'huile végétale hydrotraitée type gazole (HVHTG), qui est un biogazole de synthèse produit à partir d'un traitement de l'huile végétale à l'hydrogène.

Matières premières incorporées dans la production des biocarburants incorporés dans la filière gazole en 2022

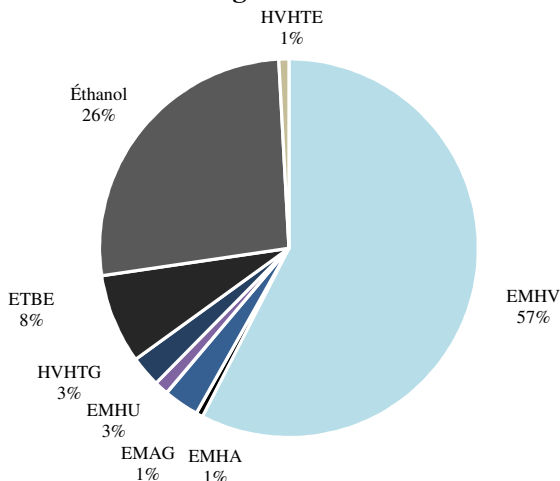


Source : ministère de la transition écologique.

En France, en 2022, environ 4,8 milliards de litres de biocarburants ont été incorporés dans le gazole et l'essence.

Le diagramme suivant retrace la répartition de ce volume par catégorie de biocarburant.

Répartition des volumes de biocarburants incorporés par catégorie en 2022



Source : ministère de la transition écologique. Les aires de coloris bleu correspondent à des biogazoles, celle de coloris gris à des bioessences.

2. La taxe incitative relative à l'utilisation d'énergie renouvelable dans les transports (TIRUERT)

Destinée, à l'origine, à compenser pour les agriculteurs les effets du gel des terres issu de la réforme de la politique agricole commune de 1992, la politique de soutien aux biocarburants lancée en 2005 a cherché, au fil du temps, à satisfaire deux autres objectifs :

– diminuer la facture énergétique grâce au développement d'une énergie renouvelable d'une part ;

– contribuer à réduire les émissions de gaz à effet de serre (GES) d'autre part.

La politique française d'incorporation était alors insérée dans un cadre européen composé de deux directives, l'une concernant la cible à atteindre, à l'échéance de 2020, de 10 % d'énergie renouvelable dans la consommation totale d'énergie dans les transports ⁽¹⁾, l'autre définissant la qualité des carburants ⁽²⁾.

Du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2018, l'article 266 *quindecies* du code des douanes soumettait au supplément de taxe générale sur les activités polluantes (TGAP-b) les opérateurs mettant à la consommation des carburants contenant une proportion de biocarburants inférieure à un objectif d'incorporation.

Cette taxe a été remaniée par la loi de finances pour 2019 ⁽³⁾ ; son intitulé a été à cette occasion rendu plus explicite, sous le terme de « taxe incitative relative à l'incorporation des biocarburants » (TIRIB).

Également codifiée à l'article 266 *quindecies* du code des douanes, cette taxe **assujettit les opérateurs qui mettent à la consommation des carburants ⁽⁴⁾ contenant une proportion de biocarburants inférieure à un objectif évolutif d'incorporation.**

Elle est assise sur le volume total, respectivement, des essences, des gazoles et, depuis le 1^{er} janvier 2022, des carburéacteurs pour lesquels elle est devenue exigible au cours de l'année civile ⁽⁵⁾. **L'inclusion de la filière des carburéacteurs dans l'assiette de cette taxe a été opérée en loi de finances pour 2021.** Les

(1) Directive 2009/28/CE du 23 avril 2009 relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables, modifiée par la directive 2015/1513 du Parlement européen et du Conseil du 9 septembre 2015.

(2) Directive 2009/30/CE du 23 avril 2009 modifiant la directive 98/70/CE en ce qui concerne les spécifications relatives à l'essence, au carburant diesel et aux gazoles ainsi que l'introduction d'un mécanisme permettant de surveiller et de réduire les émissions de gaz à effet de serre.

(3) Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, article 192.

(4) Comme le prévoit le I de l'article 266 *quindecies* du code des douanes, les redevables de cette taxe sont les redevables de l'accise sur les énergies mentionnée à l'article L. 312-1 du code des impositions sur les biens services, qui a remplacé la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) depuis le 1^{er} janvier 2022. Le II du même article 266 *quindecies* du code des douanes précise que le fait générateur de la taxe intervient et que celle-ci devient exigible au moment où cette accise le devient.

(5) III de l'article 266 *quindecies* du code des douanes.

carburéacteurs sont des combustibles pour moteurs à réaction, utilisés dans l’aviation, et autrement appelés « kérosène ».

Les obligations d’incorporation des biocarburants sont définies en pourcentage de **pouvoir calorifique inférieur (PCI)** qui est l’énergie thermique libérée par la combustion d’un litre de carburant. **Le PCI des biocarburants est inférieur à celui des hydrocarbures fossiles dans lesquels ils sont incorporés, dans des proportions de 34 % pour l’éthanol par rapport à l’essence et de 8 % pour le biodiesel par rapport au gazole.** Ainsi, 100 litres d’éthanol ont le même pouvoir calorifique que 65,7 litres d’essence. En conséquence, à plein de carburant identique, l’autonomie d’un véhicule diminue quand le pourcentage d’incorporation de biocarburants augmente.

Le montant de la taxe est calculé séparément pour chaque filière (essences, gazoles et, depuis le 1^{er} janvier 2022, carburéacteurs). Ce montant est égal au produit de l’assiette et du tarif mentionné dans le tableau ci-dessous, auquel est appliqué un coefficient ; ce coefficient correspond à la différence entre le pourcentage national cible d’incorporation d’énergie renouvelable dans les transports – déterminé par le même tableau – et la proportion d’énergie renouvelable contenue dans les produits inclus dans l’assiette.

Conformément à sa nature évolutive – afin de respecter les objectifs d’incorporation à horizon 2030 déterminés au niveau européen – **les tarifs et les objectifs nationaux d’incorporation attachés à cette taxe sont régulièrement revus.** Leurs montants tels que prévus par le droit en vigueur figurent dans le tableau suivant.

**TARIFS DE LA TAXE ET POURCENTAGES CIBLES D’INCORPORATION
D’ÉNERGIE RENOUVELABLE DANS LES TRANSPORTS**

Produits	Tarif (€/hL)		Pourcentage cible	
	2023	2024	2023	2024
Essences	104	140	9,5 %	9,9 %
Gazoles	104	140	8,6 %	9,0 %
Carburéacteurs	125	168	1 %	1,5 %

Source : IV de l’article 266 quinquies du code des douanes dans ses versions successives.

Si la proportion d’énergie renouvelable incorporée est supérieure ou égale au pourcentage national cible d’incorporation d’énergie renouvelable dans les transports, la taxe est nulle ; économiquement, cette taxe environnementale est incitative, l’objectif étant que son produit soit nul.

L'élargissement des types d'énergies éligibles en LFI 2021, 2022 et 2023 au titre de la TIRUERT

La loi de finances pour 2021 a introduit des **modalités de calcul nouvelles de la proportion d'énergie renouvelable au titre de la TIRUERT, en élargissant la liste des types d'énergie éligibles**. C'est ainsi que cette proportion contient, en sus des quantités de biocarburants incorporées :

– depuis le 1^{er} janvier 2022, les quantités d'**électricité d'origine renouvelable pour l'alimentation, en France, de véhicules routiers au moyen d'infrastructures de recharge** ouvertes au public et exploitées par le redevable ;

– depuis le 1^{er} janvier 2023, les quantités d'énergie contenues dans l'**hydrogène produit par électrolyse à partir d'électricité d'origine renouvelable** que le redevable a utilisé, en France, pour les besoins du **raffinage de produits pétroliers**.

Les quantités d'électricité d'origine renouvelable et celles d'énergie contenue dans l'hydrogène produit par électrolyse à partir d'électricité d'origine renouvelable peuvent être comptabilisées indifféremment pour la liquidation de la taxe incitative relative aux essences ou pour celle relative aux gazoles, une même quantité ne pouvant être prise en compte qu'une fois.

Cet élargissement de la base de calcul de la quantité d'énergie renouvelable à l'électricité d'origine renouvelable utilisée à certaines fins a entraîné, à compter du 1^{er} janvier 2022, une **redénomination de la taxe, sous le terme de « taxe incitative relative à l'utilisation d'énergie renouvelable dans les transports » (TIRUERT)**.

De plus, la loi de finances pour 2022 a **élargi les modes de production et les usages des quantités d'énergie contenues dans l'hydrogène pouvant être prises en compte dans le calcul des objectifs de la taxe, à compter du 1^{er} janvier 2023**. Tous les modes de production d'hydrogène ont été inclus pour autant que cet hydrogène soit **renouvelable** ⁽¹⁾, et les **utilisations de cet hydrogène ont été élargies** à l'alimentation des piles des moteurs électriques servant à la propulsion des véhicules, à la production de produits inclus dans l'assiette de la taxe et à l'hydrotraitement de la biomasse.

La loi de finances pour 2023 a ajouté, dès le 1^{er} janvier 2023, aux quantités d'énergie contenues dans l'hydrogène renouvelable, celles contenues dans l'**hydrogène bas-carbone produit par électrolyse** ⁽²⁾, et utilisées dans les mêmes conditions que celles qui prévalent pour l'hydrogène renouvelable.

(1) L'hydrogène renouvelable est défini par l'article L. 811-1 du code de l'énergie. Est considéré comme renouvelable l'hydrogène produit soit par électrolyse en utilisant de l'électricité issue de sources d'énergies renouvelables, soit par toute autre technologie utilisant exclusivement une ou plusieurs de ces mêmes sources d'énergies renouvelables et n'entrant pas en conflit avec d'autres usages permettant leur valorisation directe. Dans tous les cas, son procédé de production émet, par kilogramme d'hydrogène produit, une quantité d'équivalents dioxyde de carbone inférieure ou égale à un seuil. Ce seuil est aujourd'hui fixé à 3 kg par la taxonomie européenne.

(2) L'hydrogène bas-carbone est défini par l'article L. 811-1 du code de l'énergie. Il s'agit de l'hydrogène dont le procédé de production engendre des émissions inférieures ou égales au seuil retenu pour la qualification d'hydrogène renouvelable, sans pouvoir, pour autant, recevoir cette dernière qualification, faute d'en remplir les autres critères.

Les certificats d'incorporation d'énergie renouvelable

Comme le prévoit le VI de l'article 266 *quindecies* du code des douanes, **le redevable de la taxe peut acquérir, y compris à titre onéreux, des droits de comptabilisation de quantités d'énergie renouvelable additionnelles** auprès des autres redevables de cette taxe.

Cette disposition a été élargie, par les lois de finances pour 2021 et 2022, au-delà de ces seuls redevables pour inclure, à partir du 1^{er} janvier 2022, les personnes qui fournissent de l'électricité pour l'alimentation, en France, de véhicules routiers au moyen d'infrastructures de recharge ouvertes au public et, à partir du 1^{er} janvier 2023, celles qui fournissent de l'hydrogène pour l'alimentation, en France, de véhicules électriques et celles qui utilisent de l'hydrogène pour la production de produits inclus dans l'assiette de la taxe, dans la mesure où il contribue à leur contenu énergétique, ou pour les besoins du raffinage de produits pétroliers ou de l'hydrotraitement de la biomasse. Les redevables de la TIRUERT pourront ainsi se procurer des droits de comptabilisation de quantités d'énergies renouvelables auprès de ces personnes.

Les droits ainsi cédés sont comptabilisés au titre de la TIRUERT pour la détermination de la quantité d'énergie renouvelable selon les modalités applicables au titre de la même année aux matières sur lesquelles ces droits portent.

La cession de ces droits n'induit aucun changement du régime de propriété des quantités sur lesquelles ils portent. Elle n'induit, pour le cédant, aucune diminution de la quantité d'énergie contenue dans les produits inclus dans l'assiette de la taxe et, pour l'acquéreur, aucune augmentation de cette même quantité.

Les droits portant sur une même quantité d'énergie ne peuvent faire l'objet de plusieurs cessions.

Lorsque le cédant est redevable de la taxe, seuls peuvent être cédés les droits de comptabilisation de quantités qui conduisent, pour les besoins de la liquidation de la taxe qu'il doit, à excéder le pourcentage national cible d'incorporation d'énergie renouvelable dans les transports.

La loi de finances pour 2021 a rendu plus stricts les critères permettant de regarder une énergie comme renouvelable. Ces nouveaux critères sont entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2022 :

– tout d'abord, un renvoi est opéré à la directive 2018/2001 du 11 décembre 2018 ⁽¹⁾ (dite « directive ENR ») pour la définition des sources d'énergie renouvelable ⁽²⁾ ;

– ensuite, il est prévu que l'énergie renouvelable ne soit plus comptabilisée qu'aux conditions cumulatives suivantes :

(1) Directive (UE) 2018/2001 du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2018 relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables.

(2) Comme le prévoit le 1 de l'article 2 de cette directive, les énergies renouvelables sont l'énergie éolienne, l'énergie solaire (solaire thermique et solaire photovoltaïque) et géothermique, l'énergie ambiante, l'énergie marémotrice, houlomotrice et d'autres énergies marines, l'énergie hydroélectrique, la biomasse, les gaz de décharge, les gaz des stations d'épuration d'eaux usées et le biogaz.

- la traçabilité des produits dans lesquels l'énergie renouvelable est contenue est assurée depuis leur production ;

- les quantités d'électricité qui la contiennent sont mesurées et communiquées à l'administration ;

- lorsque l'énergie est contenue dans des produits issus de la biomasse, ces derniers répondent aux critères de durabilité et de réduction des émissions de gaz à effet de serre prévus au niveau européen ⁽¹⁾.

– enfin, il est précisé que l'électricité qui n'est pas fournie à partir d'une connexion directe à une installation produisant de l'électricité renouvelable est réputée être renouvelable à hauteur de la proportion moyenne d'énergie renouvelable constatée en France par la Commission européenne :

- sur les deux années précédant l'exigibilité pour l'électricité fournie pour l'alimentation de véhicules routiers ;

- sur la deuxième année précédant l'exigibilité pour l'électricité utilisée pour produire de l'hydrogène par électrolyse.

(1) Cette règle, qui n'admettra plus, dans le calcul de la proportion d'énergies renouvelables, que celles répondant strictement à des critères de durabilité et de réduction des GES, remplacera celle qui continuait à les admettre dans ce calcul en les affectant d'un coefficient décroissant au fil du temps, jusqu'à atteindre 0 en 2030.

Les critères d'admission de l'énergie issue de la biomasse

Ces critères sont ceux mentionnés aux 1 à 11 de l'article 29 de la directive ENR.

Pour être reconnue comme renouvelable, l'énergie produite à partir des biocarburants, des bioliquides et des combustibles issus de la biomasse doit répondre aux conditions suivantes, quelle que soit l'origine géographique de la biomasse :

- pour ceux produits à partir de déchets et résidus provenant de l'agriculture, à l'exclusion de ceux provenant de la sylviculture, les opérateurs ou les autorités nationales doivent disposer de plans de gestion afin de faire face aux incidences sur la qualité des sols, notamment leur teneur en carbone ;
- ceux produits à partir de la biomasse agricole ne doivent pas être produits à partir de matières premières provenant de terres de grande valeur en termes de diversité biologique (forêts primaires, forêts très riches en biodiversité, zones affectées à la protection de la nature ou d'écosystèmes ou d'espèces rares, menacés ou en voie de disparition, prairies naturelles) ;
- ceux produits à partir de la biomasse agricole ne doivent pas être produits à partir de matières premières provenant de terres présentant un stock important de carbone (zones humides, zones forestières continues) ou de tourbières ;
- ceux produits à partir de la biomasse forestière doivent être issus de pays ou de zones présentant des garanties de gestion durable de la forêt (légalité des opérations de récolte, régénération effective de la forêt, protection des zones désignées par le droit national ou international, exploitation soucieuse de la préservation de la qualité des sols et de la biodiversité, et maintenant ou améliorant la capacité de production à long terme de la forêt) et disposant, au minimum, d'une législation visant à conserver et renforcer les stocks et puits de carbone ;
- la réduction des émissions de gaz à effet de serre résultant de leur utilisation doit être d'au moins 65 % pour les biocarburants, d'au moins 70 % pour la production d'électricité à partir de combustibles issus de la biomasse utilisés dans des installations mises en service du 1^{er} janvier 2021 au 31 décembre 2025 et d'au moins 80 % pour les installations mises en service à partir du 1^{er} janvier 2026.

De plus, ne sont pas prises en compte les quantités d'énergie issues des matières premières suivantes excédant certains seuils :

- les quantités d'énergie issues des cultures destinées à l'alimentation humaine ou animale et des résidus assimilés ⁽¹⁾ ne sont prises en compte que dans la limite de 7 % pour les essences et les gazoles, et ne sont pas prises en compte du tout pour les carburateurs. Parmi ces cultures, l'énergie issue de la palme ou du soja n'est jamais prise en compte ;

(1) Ces cultures sont énumérées au point 40 de l'article 2 de la directive ENR. Il s'agit des plantes riches en amidon, des plantes sucrières ou oléagineuses, produites sur des terres agricoles à titre de culture principale, à l'exclusion des résidus, des déchets ou des matières ligno-cellulosiques et des cultures intermédiaires telles que les cultures dérobées et les cultures de couverture, pour autant que l'utilisation de ces cultures intermédiaires ne crée pas une demande de terres supplémentaires.

– les égouts pauvres issus des plantes sucrières et obtenus après deux extractions sucrières, à hauteur de 50 % de leur contenu énergétique ⁽¹⁾ et les amidons résiduels issus des plantes riches en amidon, en fin de processus de transformation de l'amidon, à hauteur de l'intégralité de leur contenu énergétique, sont pris en compte dans la limite de 1,0 % en 2023 ⁽²⁾ et de 1,1 % en 2024, pour les essences et les gazoles. Pour les carburateurs, ils sont pris en compte sans limite ;

– le tallol ⁽³⁾ ne peut être pris en compte que dans la limite de 0,1 % ;

– les huiles de cuisson usagées et les graisses animales ne peuvent être prises en compte que dans la limite de 0,9 % pour les essences, de 1,1 % pour les gazoles ⁽⁴⁾, et sans limite pour les carburateurs ;

En outre, **depuis le 1^{er} janvier 2022, une fraction de l'avantage fiscal est réservée aux matières premières avancées** ⁽⁵⁾. En 2023, pour la comptabilisation des quantités d'énergie renouvelable, ne sont plus prises en compte les quantités d'énergie autres que celles issues des matières premières avancées contenues dans les produits inclus dans l'assiette et conduisant à excéder la différence entre le pourcentage cible et le montant de 1,2 % pour les essences, et 0,4 % pour les gazoles ⁽⁶⁾. Ces taux seront de 1,3 % pour les essences et de 0,5 % pour les gazoles à compter du 1^{er} janvier 2024.

(2) Les matières premières qui relèvent à la fois des cultures destinées à l'alimentation et des égouts pauvres sont prises en compte de la manière suivante : les quantités qui ne conduisent pas à excéder, pour les essences et les gazoles, le seuil de 1,0 % sont prises en compte à hauteur de 50 % de leur contenu énergétique pour l'application de ce seuil, et à hauteur de 50 % pour l'application du seuil prévu pour les cultures destinées à l'alimentation humaine ou animale et les résidus assimilés. Celles qui conduisent à excéder le seuil de 1,0 %, sont prises en compte à hauteur de 100 % de leur contenu énergétique pour l'application de ce seuil. Cette règle est entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2022.

(3) Cette limite a été régulièrement renforcée au cours des dernières années. Elle était de 0,2 % en 2019 et de 0,4 % en 2020.

(4) Le tallol, également appelé huile de tall, est un liquide visqueux obtenu en tant que sous-produit du procédé kraft lorsque le bois employé se compose essentiellement de conifères.

(4) La société Total a démarré, en avril 2021, la production de biocarburants aériens à partir d'huiles de cuisson usagées sur deux sites, celui de La Mède dans les Bouches-du-Rhône, et celui d'Oudalle en Seine-Maritime : <https://totalenergies.com/fr/medias/actualite/communiqués-presse/total-demarre-production-biocarburants-aeriens-durables>.

Le biocarburant ainsi produit a d'ores et déjà été utilisé sur des vols : <https://www.larepubliquedespyrenees.fr/economie/industrie/air-france-airbus-et-total-font-voler-un-avion-entre-paris-et-montreal-avec-du-biocarburant-5250413.php>.

(5) D du V de l'article 266 quindecies du code des douanes.

(6) Ce montant est nul pour les carburateurs.

Illustration

En 2023, un opérateur met sur le marché des gazoles. Le pourcentage cible d'incorporation d'énergie renouvelable applicable est de 8,9 %. Sur ce taux, 0,4 % devra obligatoirement provenir de matières premières avancées, faute de quoi l'opérateur sera taxé au titre de la TIRUERT, cela même s'il remplit bien le pourcentage cible avec des biocarburants non issus de matières premières avancées.

Les matières premières avancées

Les **matières premières avancées** s'entendent des produits mentionnés dans la partie A de l'annexe IX de la directive ENR. Il s'agit :

- des algues, si elles sont cultivées à terre dans des bassins ou des photobioréacteurs ;
- de la fraction de la biomasse correspondant aux déchets municipaux en mélange, à l'exclusion des déchets ménagers triés relevant des objectifs de recyclage fixés au niveau européen ;
- des biodéchets provenant de ménages privés et faisant l'objet d'une collecte séparée ;
- de la fraction de la biomasse correspondant aux déchets industriels impropres à un usage dans la chaîne alimentaire humaine ou animale ;
- de la paille ;
- du fumier et des boues d'épuration ;
- des effluents d'huileries de palme et rafles ;
- du brai de tallol ;
- de la glycérine brute ;
- de la bagasse ;
- des marcs de raisins et lies de vin ;
- des coques ;
- des balles (enveloppes) ;
- des râpes ;
- de la fraction de la biomasse correspondant aux déchets et résidus provenant de la sylviculture et de la filière bois (écorces, branches, feuilles, aiguilles...) ;
- d'autres matières cellulosiques non alimentaires ;
- des autres matières ligno-cellulosiques à l'exception des grumes de sciage et de placage.

Enfin, des **règles de double comptage pour les biocarburants issus de matières premières avancées, à l'exception du tallol**, sont prévues ⁽¹⁾. **Ces derniers sont comptés double dans la limite de l'écart entre le pourcentage cible et 7 %** : au-delà de ces valeurs limites, la part d'énergie issue de ces matières

(1) E du V de l'article 266 quinquies du code des douanes.

premières est comptabilisée de manière simple. **Cette limite ne vaut que pour les quantités d'énergie contenues dans les essences et gazoles.**

Une règle comparable est prévue pour l'énergie issue des graisses et huiles usagées : elle est comptée double dans la limite de 0,2 % du pourcentage cible pour les essences, et de 1,0 % pour les gazoles. Pour les carburateurs, le double comptage est, ici encore, déplafonné.

De plus, un **quadruple comptage est prévu pour l'intégralité des quantités d'électricité d'origine renouvelable** que le redevable a fournies en France **pour l'alimentation de véhicules routiers** au moyen d'infrastructures de recharge ouvertes au public.

Depuis le 1^{er} janvier 2023, un **double comptage est également prévu pour l'intégralité des quantités d'énergie contenues dans l'hydrogène renouvelable et répondant à l'une des conditions suivantes** :

- il est fourni par le redevable en France **pour l'alimentation des piles à combustible des moteurs électriques servant à la propulsion des véhicules** ;
- il est utilisé **pour la production de produits inclus dans l'assiette de la taxe** que le redevable doit, y compris pour la production de produits intermédiaires, dans la mesure où il contribue à leur contenu énergétique ;
- il est utilisé par le redevable en France **pour les besoins du raffinage de produits pétroliers ou de l'hydrotraitement de la biomasse.**

Cette mesure vise à encourager l'utilisation de ces types d'énergies, en permettant aux metteurs en marché d'atteindre plus facilement les objectifs de taux d'incorporation qui leur sont fixés.

Le recouvrement de la TIRUERT, aujourd'hui assuré par l'administration des douanes, doit être confié à la direction générale des finances publiques (DGFIP) à compter du 1^{er} janvier 2024 ⁽¹⁾.

Une **recodification des dispositions relatives à cette taxe dans le code des impositions sur les biens et services** a été autorisée par voie d'ordonnance par la loi de finances pour 2022 ⁽²⁾.

(1) Article 184 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

(2) Article 128 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022.

Exemple : calcul d'une TIRUERT pour la filière gazole

En 2023, un opérateur a mis à la consommation 400 000 litres de gazole et 30 000 litres de gazole non routier (GNR), dont :

- 296 000 litres de gazole contenant 20 000 litres d'EMHV,
- 30 000 litres de GNR contenant 2 000 litres d'EMHV ;
- 4 000 litres de gazole livrés depuis un autre État membre de l'Union européenne, contenant 224 litres d'EMHV ;
- 100 000 litres de gazole importés contenant 6 500 litres d'EMHV.

L'opérateur peut se prévaloir :

- d'avoir incorporé $20\,000 + 2\,000 + 224 + 6\,500 = 28\,724$ litres d'EMHV dans le gazole et le GNR mis à la consommation ;
- d'avoir mis à la consommation un total de 430 000 litres de gazole, dont 401 276 litres de gazole fossile et 28 724 litres d'EMHV incorporés.

Étant considéré que le pouvoir calorifique inférieur (PCI) est fixé à 36 megajoules par litre (MJ/L) et celui de l'EMHV est fixé à 33 MJ/L.

En appliquant la formule d'incorporation :

Part d'EnR = $100 \text{ (PCI EMHV} \times \text{volume EMHV)} / \text{[(PCI gazole fossile} \times \text{volume gazole fossile)} + \text{(PCI EMHV} \times \text{volume EMHV)}]$

Est obtenue une part d'EnR incorporés égale à :

$$100 \times (33 \times 28\,724) / [(36 \times 401\,276) + (33 \times 28\,724)] = \mathbf{6,15 \%}$$

N'atteignant pas le pourcentage cible de 8,9 %, ce metteur sur le marché serait redevable de la TIRUERT.

Son montant serait égal à :

$$4\,300 \text{ hL} \times 140 \text{ €/hL} \times (8,9 - 6,15) = 1\,655\,500 \text{ euros.}$$

3. L'encadrement européen de l'incorporation de biocarburants, décliné au niveau législatif, implique une fiscalité évolutive afin d'atteindre les objectifs fixés à horizon 2030

En prévoyant leur incorporation dans les carburants d'origine fossile et en permettant l'application d'une fiscalité allégée sur les accises, la directive du 23 avril 2009, dite « EnR I »⁽¹⁾, a, la première, déterminé le cadre juridique européen applicable aux biocarburants.

Elle assignait aux États membres l'objectif de porter à 10 % la part de l'énergie produite à partir de sources renouvelables dans la consommation finale d'énergie du secteur des transports en 2020.

(1) Directive 2009/28/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables et modifiant puis abrogeant les directives 2001/77/CE et 2003/30/CE.

En outre, elle prévoyait des critères de durabilité pour les biocarburants et les bioliquides, notamment pour mesurer la conformité aux objectifs fixés et l'admissibilité à une aide financière.

Afin de mieux prendre en compte la problématique du changement indirect d'affectation des sols, la directive du 9 septembre 2015, dite « CASI »⁽¹⁾, avait introduit deux précisions : elle avait prévu, d'une part, que la part des biocarburants produits à partir « *de céréales et d'autres plantes riches en amidon, sucrières et oléagineuses et à partir de cultures cultivées en tant que cultures principales essentiellement à des fins de production d'énergie sur des terres agricoles* » ne pourrait être supérieure à 7 % de la consommation finale d'énergie du secteur des transports en 2020, et elle avait fixé une valeur de référence minimale de 0,5 % pour les biocarburants avancés, en 2020 également.

La dernière modification de cet encadrement européen afférent aux biocarburants provient de la directive du 11 décembre 2018, dite « EnR II »⁽²⁾.

(1) Directive (UE) 2015/1513 du Parlement européen et du Conseil du 9 septembre 2015 modifiant la directive 98/70/CE concernant la qualité de l'essence et des carburants diesel et modifiant la directive 2009/28/CE relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables.

(2) Directive (UE) 2018/2001 du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2018 relative à la promotion et à l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables.

La directive EnR II

I.- Le contenu de la directive

Cette directive applique aux États membres un objectif d'au moins 32 % d'énergie renouvelable dans la consommation finale d'énergie de l'Union européenne en 2030, cette part étant d'au moins 14 % dans le secteur des transports.

S'agissant plus spécifiquement des biocarburants, la **contribution des biocarburants avancés et du biogaz** à l'intégration de l'énergie renouvelable dans le secteur des transports doit être d'au moins **0,2 % en 2022, 1 % en 2025 et 3,5 % en 2030**. Il n'est pas possible, pour les États membres, de prévoir un taux inférieur à ces valeurs.

La part des biocarburants, bioliquides et combustibles consommés *« lorsqu'ils sont produits à partir de cultures destinées à l'alimentation humaine et animale »* ne peut dépasser 7 % de la consommation finale d'énergie dans le secteur des transports. Les États membres peuvent en outre fixer une limite inférieure, et opérer des distinctions en tenant compte des *« meilleures données disponibles relatives à l'impact des changements indirects dans l'affectation des sols »*.

Par ailleurs, la part des biocarburants, bioliquides et combustibles *« produits à partir de cultures destinées à l'alimentation humaine et animale, présentant un risque élevé d'induire des changements indirects dans l'affectation des sols et dont la zone de production gagne nettement sur les terres présentant un important stock de carbone »* ne peut excéder son niveau de 2019 – sauf s'ils sont certifiés comme présentant un faible risque d'induire les changements précités. Elle doit, en outre, diminuer progressivement à compter du 31 décembre 2023 pour s'établir, au plus tard le 31 décembre 2030, à 0 %.

Enfin, la directive détermine des critères de durabilité s'agissant notamment des biocarburants, qui sont destinés à apprécier l'atteinte des objectifs fixés et l'éligibilité aux aides financières.

II.- La révision de cette directive

Après une phase de consultation qui s'est achevée en février 2021, la **Commission européenne a publié un projet en vue de la révision de cette directive**. Cette révision, qui avait été annoncée lors du lancement du Pacte vert européen, s'est inscrite dans le **plan « Fit for 55 », publié le 14 juillet 2021, qui vise à permettre aux États membres de l'UE de respecter l'objectif d'une réduction de leurs émissions de gaz à effet de serre de 55 % d'ici à 2030** par rapport aux niveaux d'émission de 1990, et celui de devenir le premier continent neutre sur le plan climatique d'ici 2050. **Le plan « Fit for 55 » prévoit de rehausser les objectifs en matière de part des énergies renouvelables dans le mix énergétique : celles-ci devraient représenter 40 % de la consommation d'énergie dans l'UE en 2030**. Il est également prévu d'interdire la vente de voitures thermiques à partir de 2035 et d'encourager le développement des carburateurs durables, notamment par la taxation du kérosène.

Les négociations européennes concernant la révision de la directive sur les énergies renouvelables (RED III) se sont achevées le 30 mars 2023. L'accord politique provisoire du 30 mars été soumis au Comité des représentants permanents. Le Parlement européen a adopté le projet le 12 septembre 2023. Le Conseil doit encore l'examiner en vue de son adoption définitive.

Le texte comprend un objectif juridiquement contraignant tendant à porter la part des énergies renouvelables dans la consommation énergétique globale de l'UE à 42,5 % d'ici 2030. Les États membres qui le souhaitent peuvent compléter cet objectif par « un supplément indicatif de 2,5 % qui permettrait d'atteindre 45 % ».

Cette cible se situe à mi-chemin entre les 45 % que réclamaient la Commission et les eurodéputés, et les 40 % que demandaient les États. Il s'agit d'un relèvement notable par rapport à l'objectif actuel pour 2030 (32 %).

De plus, le texte simplifie les procédures d'autorisation pour les infrastructures d'énergies renouvelables, avec l'établissement de territoires dédiés où la réglementation sera assouplie.

Des objectifs sont également fixés par secteurs d'activité :

– dans les transports, le recours aux énergies renouvelables devrait entraîner une baisse de 14,5 % des émissions de gaz à effet de serre. Cette réduction sera permise par une utilisation croissante de biocarburants avancés et par le recours à des carburants d'origine non biologique comme l'hydrogène ;

– l'industrie, selon l'accord, doit augmenter son utilisation d'énergies renouvelables de 1,6 % par an. D'ici 2030, 42 % de l'hydrogène utilisé dans l'industrie devra provenir de carburants renouvelables d'origine non biologique ;

– dans les bâtiments, l'objectif d'énergies renouvelables est fixé à 49 % en 2030. La part dans les systèmes de chauffage et de refroidissement devra augmenter de 0,8 % par an jusqu'en 2026 puis de 1,1 % par an entre 2026 et 2030.

En outre, l'accord renforce les critères de durabilité de l'utilisation de biomasse pour la production d'énergie.

Le plan « Fit for 55 »

La Commission européenne a publié, en juillet 2021, le **paquet législatif « Fit for 55 »** ⁽¹⁾, qui contient ses propositions afin de mettre en œuvre l'**objectif de baisse de 55 % des émissions nettes de CO₂ en 2030** (au lieu d'une baisse de 40 % des émissions brutes) par rapport à 1990, objectif fixé par le Conseil européen de décembre 2020. Des discussions sur ce paquet sont en cours au sein du Conseil européen.

Le plan « Fit for 55 » contient **13 propositions législatives et initiatives** couvrant les principaux secteurs de l'économie. Il vise notamment la **décarbonation de l'industrie**, le développement de **mobilités et de carburants propres**, l'amélioration de l'**efficacité énergétique des bâtiments** et l'augmentation de la capacité des **puits de carbone naturels**.

Il prévoit un **renforcement ou une extension du principe « pollueur-payeur »** afin d'orienter les investissements vers les activités bas carbone. **Le marché actuel de quotas carbone pourrait être renforcé pour le transport aérien, et étendu au transport maritime**. Un nouveau marché de quotas sur les combustibles fossiles des secteurs du bâtiment, du chauffage, et du transport routier, est également envisagé, ainsi qu'une harmonisation de la fiscalité énergétique entre les États membres. De plus, un mécanisme d'ajustement carbone aux frontières de l'UE serait mis en place pour lutter contre les fuites de carbone.

Figurent également dans ce plan le **renforcement des normes d'émissions pour les véhicules légers en 2030** et l'**interdiction de la vente des véhicules thermiques légers neufs dès 2035**. Des initiatives sont prévues pour l'**utilisation de carburants durables dans les secteurs aérien et maritime**.

Ces réformes doivent s'accompagner de **mesures de soutien**, à travers le renforcement des fonds de soutien existants (fonds de modernisation pour les États d'Europe centrale et orientale, fonds pour l'innovation pour les entreprises qui investissent dans les énergies propres) et la création d'un fonds social pour le climat pour accompagner les ménages modestes et les petites entreprises dans la transition vers le bas carbone.

(1) L'expression « Fit for 55 » (« Paré pour 55 ») renvoie à l'objectif de réduction de 55 % des GES d'ici à 2030 par rapport à leur niveau de 1990.

Les objectifs des directives EnR I et II ont été déclinés à l'article L. 641-6 du code de l'énergie, qui dispose que l'État crée les conditions pour que la part de l'énergie produite à partir de sources renouvelables utilisée dans tous les modes de transport **en 2030 soit égale à 15 % au moins de la consommation finale d'énergie dans le secteur des transports et que la part des biocarburants et du biogaz avancés produits à partir de matières premières avancés dans la consommation d'énergie finale de ce secteur soit d'au moins 0,2 % en 2022, 1 % en 2025 et 3,5 % en 2030**.

En 2021, la part des énergies renouvelables s'est élevée à 8,9 % dans le secteur des transports ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ « [Les énergies renouvelables en France en 2022. Suivi de la directive \(UE\) 2018/2001 relative à la promotion de l'utilisation des énergies renouvelables](#) », Ministère de la transition énergétique, mai 2023.

Aussi la TIRUERT, qui vise à favoriser, *via* l’outil fiscal, l’atteinte de ces objectifs d’incorporation à travers les pourcentages nationaux cibles, doit-elle évoluer durant la période au terme de laquelle les objectifs seront devenus plus élevés.

4. Les mesures de la loi « Climat et Résilience »

La TIRUERT prend place dans une politique publique plus large tendant à promouvoir une transition vers une économie sobre en carbone, afin d’enrayer le réchauffement climatique, dont la **loi du 22 août 2021 dite « Climat et Résilience »** ⁽¹⁾ constitue la réalisation normative la plus récente. Celle-ci contient notamment les mesures suivantes :

– la fin de la vente de voitures neuves émettant plus de 123 g/km de CO₂ selon le cycle WLTP ou 95 g/km selon le cycle NEDC d’ici le 1^{er} janvier 2030. Les véhicules émettant plus que ce seuil devront représenter, à cette date, au maximum 5 % de l’ensemble des ventes annuelles de voitures particulières neuves ⁽²⁾ ;

– la fin de la vente des véhicules lourds neufs affectés au transport de personnes ou de marchandises et utilisant majoritairement des énergies fossiles en 2040 ⁽³⁾⁽⁴⁾ ;

– l’obligation d’équiper de points de recharge électrique les parcs de stationnement de plus de 20 places gérés en délégation de service public, en régie ou *via* un marché public au 1^{er} janvier 2025 ou au renouvellement de la délégation ou du marché ⁽⁵⁾ ;

– une uniformisation des interdictions de circulation dans les dix métropoles qui enregistrent des dépassements réguliers des valeurs limites de qualité de l’air, et la mise en place de zones à faibles émissions dans les agglomérations de plus de 150 000 habitants d’ici le 31 décembre 2024 ⁽⁶⁾ ;

– une accélération des mesures de verdissement des flottes publiques et privées comptant plus de vingt véhicules : les flottes d’entreprise devront, à chaque renouvellement effectué à partir de 2027, acquérir au moins 40 % de véhicules à faibles émissions, et au moins 70 % à partir de 2030 ; les flottes de l’État et de ses établissements publics devront, quant à elles, acquérir, à chaque renouvellement, au

(1) Loi n° 2021-1104 du 22 août 2021 portant lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets.

(2) Article 103 de la loi n° 2021-1104 et article 73 de la loi n° 2019-1428 du 24 décembre 2019 d’orientation des mobilités.

(3) Ibidem.

(4) Ces deux interdictions doivent s’accompagner d’un soutien à l’acquisition de véhicules propres, du recours aux biocarburants pour les véhicules lourds et de la transformation des véhicules.

(5) Article 118 de la loi n° 2021-1104 et article 64 de la loi n° 2019-1428.

(6) Article 119 de la loi n° 2021-1104 et article L. 2213-4-1 du code général des collectivités territoriales.

moins 50 % de véhicules à faibles émissions d'ici 2027, et 70 % à compter de cette date ⁽¹⁾.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article modifie l'article 266 *quinquies* du code des douanes afin de :

- relever le tarif de la TIRUERT pour la filière des carburateurs ;
- relever les cibles d'incorporation de biocarburants ;
- modifier les modalités de comptabilisation des quantités d'énergie issues des égouts pauvres et des graisses et huiles usagées ;
- renforcer, pour la filière des essences et celles des gazoles, l'incitation à utiliser des quantités d'énergie issues de matières premières avancées ;
- renforcer, pour la filière des essences, l'incitation à utiliser des quantités d'énergie issues de graisses et huiles usagées ;
- supprimer les doubles et quadruples comptages des quantités d'énergie issues de certaines sources pour la filière des carburateurs.

Ces modifications font l'objet du I (alinéas 1 à 23).

Le II (alinéa 24) précise les dates d'entrée en vigueur.

A. L'AUGMENTATION DU TARIF POUR LES CARBURATEURS

Le *a*) du 1° du I (alinéa 3) procède à une forte augmentation du tarif de la TIRUERT, pour les carburateurs, à compter du 1^{er} janvier 2025 comme le précise le II (alinéa 24), en le faisant passer de 168 à 280 euros par hectolitre. Le 1^{er} janvier 2023, ce tarif avait été porté de 125 à 168 euros par hectolitre.

Cette hausse de tarif s'explique par la suppression du double comptage de certaines quantités d'énergie pour cette filière, prévue par le *c*) du 2° du I du présent article. Il s'agit, selon l'évaluation préalable, de ne pas diminuer l'incitation fiscale et d'éviter ainsi que les biocarburants produits en France ne soient exportés dans d'autres pays plutôt que d'être incorporés au niveau national.

B. LE RELEVEMENT DES CIBLES D'INCORPORATION DE BIOCARBURANTS

Le *b*) du 1° du I (alinéas 4 à 7) propose de relever les pourcentages cibles d'incorporation de biocarburants dans les essences, les gazoles et les carburateurs, en deçà desquels la taxe est perçue, à partir du 1^{er} janvier 2025.

(1) Article 112 de la loi n° 2021-1104 et article L. 224-7 du code de l'environnement.

Comme prévu par le **II (alinéa 24)**, la **date d'entrée en vigueur** prévue pour ces dispositions est le **1^{er} janvier 2025**.

Ce relèvement est classique et vise à accroître progressivement l'incitation à l'intégration de biocarburants, mais aussi, depuis le 1^{er} janvier 2022, à l'utilisation d'électricité renouvelable dans les infrastructures de recharge et à l'installation de telles infrastructures – ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2023, qu'à l'utilisation d'hydrogène renouvelable pour l'alimentation des piles des véhicules électriques, pour la production de produits inclus dans l'assiette de la taxe ou pour le raffinage de produits pétroliers ou l'hydrotraitement de la biomasse. S'y ajoutera, à compter du 1^{er} janvier 2024, l'hydrogène bas-carbone produit par électrolyse et utilisé aux mêmes fins.

– le pourcentage cible pour les essences passe de 9,9 % en 2024 à 10,5 % en 2025 (**alinéa 5**) ;

– le pourcentage cible pour les gazoles passe de 9,0 % en 2024 à 9,4 % en 2025 (**alinéa 6**) ;

– le pourcentage cible pour les carburateurs passe de 1,5 % en 2024 à 2,0 % en 2025 (**alinéa 7**).

Depuis la création de cette taxe, les pourcentages cibles d'incorporation ont évolué comme indiqué dans le tableau suivant.

ÉVOLUTION DES POURCENTAGES CIBLES D'INCORPORATION

Pourcentage cible	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025 (PLF 2024)
Essences	7,9 %	8,2 %	8,6 %	9,2 %	9,5 %	9,9 %	10,5 %
Gazoles	7,9 %	8 %	8 %	8,4 %	8,6 %	9,0 %	9,4 %
Carburateurs	-	-	-	1,0 %	1,0 %	1,5 %	2,0 %

Source : IV de l'article 266 quinquies du code des douanes dans ses versions successives et PLF pour 2024.

C. UN ENCOURAGEMENT RENFORCÉ À L'UTILISATION D'ÉNERGIE ISSUE DE CERTAINES MATIÈRES PREMIÈRES

Le *a*) du 2^o du I (alinéas 9 à 13) relève :

– pour les essences, le seuil au-delà duquel les quantités d'énergie issues des **égouts pauvres** issus des plantes sucrières et obtenus après deux extractions sucrières et des **amidons résiduels** issus des plantes riches en amidon, en fin de processus de transformation de l'amidon, **ne sont pas prises en compte pour le calcul du pourcentage cible, en le portant 1,2 %**. Ce seuil est de 1,0 % en 2023 et de 1,1 % en 2024 ;

– pour les essences et les gazoles, le seuil au-delà duquel les quantités d'énergie issues des **graisses et huiles usagées**, **ne sont pas prises en compte**

pour le calcul du pourcentage cible, en le portant à 1,1 % pour les essences, et à 1,2 % pour les gazoles. Ces seuils sont, respectivement, de 0,9 % en 2023 et en 2024 pour les essences, et de 1,0 % en 2023 et 1,1 % en 2024 pour les gazoles.

Comme prévu par le II (alinéa 24), ces modifications entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2025.

Aucun seuil ne plafonne les quantités d'énergie issues d'égouts pauvres et d'amidons et celles issues de graisses et huiles usagées prises en compte pour le calcul du pourcentage cible pour les carburéacteurs.

De plus, les *ii*) et *iii*) du *a*) du 2^o du I (alinéas 14 à 16) modifient les modalités de comptabilisation des égouts pauvres. Ceux-ci sont actuellement pris en compte à hauteur de 50 % de leur contenu énergétique pour l'application du seuil spécifique aux égouts pauvres, et à hauteur de 50 % pour l'application du seuil des cultures destinées à l'alimentation humaine et animale.

Le *ii*) (alinéa 14) prévoit de modifier cette répartition en prévoyant une prise en compte à hauteur de 60 % de leur contenu énergétique pour l'application du seuil spécifique aux égouts pauvres, et à hauteur de 40 % pour l'application du seuil des cultures destinées à l'alimentation humaine et animale. Comme le prévoit le II (alinéa 24), cette modification doit entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2024. Il s'agit, selon l'évaluation préalable, de tenir compte des évolutions techniques de la filière de production du bioéthanol. En effet, l'évaluation préalable indique que l'évolution des procédés de production engagée par les producteurs d'égouts pauvres permet d'augmenter la fraction « non extractible », c'est-à-dire qui n'est pas en concurrence alimentaire, de ceux-ci. Elle précise qu'« ainsi, pour un même volume de produit, 10 % d'énergie renouvelable de plus peuvent être pris en compte prioritairement dans l'atteinte du plafond d'incorporation des EP2 [c'est-à-dire des égouts pauvres de deuxième extraction] et amidons résiduels plutôt que dans le plafond d'incorporation des matières premières en concurrence alimentaire ». À l'inverse, « le maintien de la comptabilisation actuelle pourrait désinciter les producteurs d'EP2 à investir dans des procédés de production d'EP2 plus efficaces, favorisant ainsi l'incorporation de produits issus de cultures destinées à l'alimentation humaine et animale ».

Le *iii*) (alinéas 15 et 16) renvoie, à compter du 1^{er} janvier 2025, cette répartition à un arrêté conjoint du ministre chargé du budget, du ministre chargé de l'énergie et du ministre chargé de l'agriculture, en fonction fractions des égouts pauvres destinées, respectivement, à l'alimentation humaine ou animale et à d'autres usages. L'évaluation préalable précise qu'il s'agit de permettre de « prendre en compte en cours d'année les progrès techniques réalisés par les producteurs, ainsi que les capacités de production annuelles d'EP2 selon les évolutions du marché, en concertation avec la filière de production de bioéthanol et les redevables de la TIRUERT, afin d'ajuster au mieux le taux de contenu énergétique des EP2 pris en compte respectivement » pour l'application de chacun des deux seuils.

Le **b) du 2° du I (alinéas 17 à 19) relève la fraction de l'avantage fiscal réservée aux matières premières avancées à compter du 1^{er} janvier 2025**, en la portant à **1,8 % pour les essences**, et à **0,7 % pour les gazoles**. Cette fraction est, pour les essences, de 1,2 % en 2023 et de 1,3 % en 2024, et, pour les gazoles, de 0,4 % en 2023 et de 0,5 % en 2024. Cette fraction demeure nulle pour les carburateurs.

Le **c) du 2° du I (alinéas 20 à 23) supprime, à compter du 1^{er} janvier 2025, pour la filière des carburateurs, le double comptage des quantités d'énergie issues des matières premières avancées et des graisses et huiles usagées**. L'évaluation préalable indique que « cette mesure vise, d'une part, à encourager les redevables à l'incorporation réelle de biocarburants aux impacts environnementaux très faibles au profit d'une augmentation limitée de l'objectif d'incorporation d'énergie renouvelable pour les carburateurs et, d'autre part, à anticiper les prochaines évolutions du droit européen en la matière (l'adoption à venir du règlement ReFuel EU Aviation, qui ne tend pas vers l'application d'un double compte pour les carburateurs) ».

En revanche, le **même c) du 2° du I (alinéas 20 à 23) fait passer de 0,2 % à 0,4 % la limite dans laquelle les quantités d'énergie issues des graisses et huiles usagées font l'objet d'un double comptage pour la filière des essences**. Il s'agit de renforcer l'incitation à utiliser ces sources d'énergie et de soutenir la hausse de l'objectif d'incorporation de 0,6 % prévue par le présent article pour cette filière.

III. L'IMPACT BUDGÉTAIRE, ÉCONOMIQUE ET ENVIRONNEMENTAL

L'**impact budgétaire est réduit**, la TIRUERT étant une taxe comportementale. Son efficacité ne consiste pas en un rendement, mais en une incitation à l'intention des metteurs en marché afin qu'ils recourent aux biocarburants, qu'ils mettent à disposition des infrastructures de recharge en électricité d'origine renouvelable pour les véhicules et qu'ils utilisent de l'hydrogène d'origine renouvelable. Le produit de la TIRUERT s'est élevé, en 2019, à environ 600 000 euros, à environ 900 000 euros en 2020 et à 4,2 millions d'euros en 2021. L'évaluation préalable précise que, « de manière exceptionnelle, en 2022, le rendement a été de 525 millions d'euros compte tenu du choix des opérateurs de vendre leurs matières premières renouvelables à l'exportation afin de bénéficier de la très forte hausse des prix résultant des tensions sur le prix des énergies et des matières premières agricoles en raison de la guerre en Ukraine ». Elle indique, en effet, que « la hausse de prix a plus que compensé la pénalité résultant de la non-atteinte des objectifs de la TIRUERT, laquelle a alors joué un rôle d'amortisseur sur les prix à la pompe et de captation de l'effet d'aubaine induit pour ces opérateurs par le contexte international ».

En termes économiques, le présent article devrait **stimuler les investissements en faveur de la production de carburants issus de matières**

avancées et de carburéacteurs renouvelables, invitant à la diversification du mix énergétique et au renforcement de l'indépendance énergétique.

En termes environnementaux, il doit contribuer à la réduction des émissions de GES et à la lutte contre la pollution atmosphérique.

*

* *

Article 14

**Renforcement du caractère incitatif à la transition énergétique
de la fiscalité applicable aux véhicules**

Résumé du dispositif et effets principaux

Cet article prévoit :

- le renforcement, à partir de 2024, du barème de la taxe sur les émissions de dioxyde de carbone (CO₂) des véhicules de tourisme (« malus sur les émissions de CO₂ ») ;
- la suppression du plafonnement de cette taxe à 50 % du prix d'acquisition du véhicule ;
- le renforcement, à partir de 2024, du barème de la taxe sur la masse en ordre de marche des véhicules de tourisme (« malus poids »), lequel démarrerait à 1,6 tonne au lieu de 1,8 tonne. Un barème progressif est également mis en place ;
- le renforcement, à partir de 2024, du barème de la taxe annuelle sur les émissions de CO₂ pour les véhicules affectés à une activité économique. Ce barème démarrerait à 5 grammes (g) de CO₂ / km, au lieu de 10 g de CO₂ / km, et serait alourdi ;
- la suppression, à compter de 2025, des exonérations de malus poids et de taxe annuelle sur les émissions de CO₂ dont bénéficient les véhicules hybrides. Ces exonérations sont remplacées, s'agissant du malus poids et des véhicules hybrides rechargeables, par un abattement traduisant forfaitairement la masse de la batterie ; et, s'agissant de la taxe annuelle sur les émissions de CO₂, par un abattement pour les véhicules utilisant du superéthanol E85 ;
- le remplacement de la taxe annuelle sur l'ancienneté des véhicules affectés à une activité économique par une taxe sur les émissions de polluants atmosphériques ;
- l'abaissement de 10 % à 5 % du coefficient de vétusté appliqué, pour les malus à l'immatriculation, aux véhicules d'occasion ;
- la limitation du bénéfice du remboursement de malus à l'immatriculation (malus sur les émissions de CO₂ et malus poids) pour les familles nombreuses à une fois par période de deux ans ;
- le renvoi à un décret de la définition du champ des véhicules de transport de marchandises assimilés à des voitures particulières.

Dernières modifications législatives intervenues

L'ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021 portant partie législative du code des impositions sur les biens et services et transposant diverses normes du droit de l'Union européenne a recodifié l'ensemble des impositions pesant sur les véhicules à moteur dans le nouveau code des impositions sur les biens et services (CIBS) ;

L'article 48 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 a ajouté une exonération de malus sur les émissions de CO₂ et de malus poids pour les véhicules des services d'incendie et de secours et les associations agréées de protection civile ;

La loi n° 2023-580 du 10 juillet 2023 visant à renforcer la prévention et la lutte contre l'intensification et l'extension du risque incendie a étendu cette exonération aux services de l'État et des collectivités territoriales chargés de la forêt, à l'Office national des forêts et aux associations syndicales de propriétaires forestiers.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté deux amendements à cet article, déposés par le rapporteur général, M. Jean-René Cazeneuve, et par M. Jean-Louis Fugit, rapporteur pour avis au nom de la commission du développement durable et de l'aménagement du territoire. Ces amendements rectifient des erreurs matérielles.

La commission a adopté cet article ainsi modifié. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

Les taxes sur les véhicules à moteur ont connu une importante refonte en loi de finances pour 2020 ⁽¹⁾ et en loi de finances pour 2021 ⁽²⁾. Avant ces réformes, il existait neuf taxes sur les véhicules à moteur, dont sept taxes à l'immatriculation – qui ne frappent le véhicule qu'une seule fois, à l'occasion de la délivrance de son certificat d'immatriculation – et deux taxes à l'utilisation, prélevées annuellement.

Ces réformes ont conduit à rationaliser et à moderniser ces taxes. Les principales modifications ont été les suivantes :

– les barèmes du malus automobile, qui est une taxe à l'immatriculation assise sur les émissions de dioxyde de carbone (CO₂), ont été fortement durcis ;

– une taxe sur la masse en ordre de marche des véhicules de tourisme, dite « malus poids », a été créée ;

– la taxe sur les véhicules de société (TVS) a été remplacée par deux taxes : la taxe annuelle sur les émissions de dioxyde de carbone des véhicules de tourisme et la taxe annuelle sur l'ancienneté des véhicules de tourisme ;

– la taxe spéciale sur certains véhicules routiers (TSVR), dite « taxe à l'essieu », a été remplacée par la taxe annuelle sur les véhicules lourds de transport de marchandises.

De plus, l'ensemble de ces taxes, qui figuraient dans le code général des impôts, ont été recodifiées dans le code des impositions sur les biens et services (CIBS) à compter du 1^{er} janvier 2022 ⁽³⁾.

L'ensemble de ces taxes s'inscrit dans le cadre européen défini notamment par le règlement (UE) 2018/858 du Parlement européen et du Conseil du 30 mai 2018 relatif à la réception et à la surveillance du marché des véhicules à moteur et de leurs remorques, ainsi que des systèmes, composants et entités techniques

(1) Article 69 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

(2) Article 55 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021.

(3) Ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021 portant partie législative du code des impositions sur les biens et services et transposant diverses normes du droit de l'Union européenne.

distinctes destinés à ces véhicules, modifiant les règlements (CE) n° 715/2007 et (CE) n° 595/2009 et abrogeant la directive 2007/46/CE. Ce règlement de 2018 fixe les catégories de véhicules au niveau européen, catégories qui sont utilisées en droit français. L'encadré suivant précise la définition de ces catégories.

Les catégories de véhicules prévues par le droit européen

L'article L. 421-1 du CIBS renvoie aux catégories de véhicules définies par le droit européen, en particulier par le règlement (UE) 2018/858 du Parlement européen et du Conseil du 30 mai 2018 relatif à la réception et à la surveillance du marché des véhicules à moteur et de leurs remorques, ainsi que des systèmes, composants et entités techniques distinctes destinés à ces véhicules, modifiant les règlements (CE) n° 715/2007 et (CE) n° 595/2009 et abrogeant la directive 2007/46/CE.

L'article 4 de ce règlement prévoit les catégories de véhicules suivantes :

– **la catégorie M** comprend les véhicules à moteur conçus et construits essentiellement pour le transport de passagers et de leurs bagages. Elle est subdivisée comme suit :

- catégorie M1 : véhicules à moteur ne comprenant pas plus de huit places assises en plus de celle du conducteur et n'ayant pas d'espace pour des passagers debout, que le nombre de places assises se limite ou non à celle du conducteur ;

- catégorie M2 : véhicules à moteur comprenant plus de huit places assises en plus de celle du conducteur et ayant une masse maximale qui n'excède pas 5 tonnes, que ces véhicules à moteur aient ou non un espace pour des passagers debout ;

- catégorie M3 : véhicules à moteur comprenant plus de huit places assises en plus de celle du conducteur et ayant une masse maximale supérieure à 5 tonnes, que ces véhicules à moteur aient ou non un espace pour des passagers debout.

– **la catégorie N** comprend les véhicules à moteur conçus et construits essentiellement pour le transport de marchandises. Elle est subdivisée comme suit :

- catégorie N1 : véhicules à moteur ayant une masse maximale qui n'excède pas 3,5 tonnes ;

- catégorie N2 : véhicules à moteur ayant une masse maximale supérieure à 3,5 tonnes sans excéder 12 tonnes ;

- catégorie N3 : véhicules à moteur ayant une masse maximale supérieure à 12 tonnes.

– la catégorie O comprend les remorques.

De plus, l'article 3 du règlement de 2018 définit le « véhicule à usage spécial » comme celui de la catégorie M, N ou O ayant des caractéristiques techniques spécifiques lui permettant de remplir une fonction qui requiert des adaptations ou des équipements spéciaux. Cette catégorie inclut notamment les autocaravanes, les véhicules blindés, les ambulances, les corbillards, les véhicules accessibles en fauteuil roulant, les grues mobiles et les véhicules à moteur pour le transport de charges exceptionnelles.

L'article L. 421-30 du CIBS prévoit, à son 4°, que l'immatriculation des véhicules de tourisme au sens de l'article L. 421-2 autres que ceux mentionnés au b du 2° du même article L. 421-2, est soumise à :

– une taxe sur les émissions de dioxyde de carbone ;

– une taxe sur la masse en ordre de marche.

La définition des véhicules de tourisme est précisée dans l’encadré suivant.

La définition des véhicules de tourisme

La notion de véhicule de tourisme est une notion propre à la fiscalité. Elle ne correspond à aucune catégorie de véhicules qui serait définie, par ailleurs, par le droit européen ou français. Cette qualification ne figure donc pas sur les certificats d’immatriculation mais se déduit des informations qui y figurent.

Comme prévu par l’article L. 421-2 du CIBS, les véhicules de tourisme s’entendent des véhicules suivants :

1° Parmi les véhicules de la catégorie M1 :

- a) ceux qui ne sont pas des véhicules à usage spécial ;
- b) ceux qui sont accessibles en fauteuil roulant ;

2° Parmi les véhicules de la catégorie N1 :

a) ceux dont la carrosserie est « Camion pick-up » et qui répondent aux conditions cumulatives suivantes :

- ils comportent au moins cinq places assises ;
- ils ne sont pas exclusivement affectés à l’exploitation des remontées mécaniques et des domaines skiables. Les conditions dans lesquelles l’exploitation exclusive est constatée sont déterminées par décret ;

b) Ceux dont la carrosserie est « Camionnette » et qui répondent aux conditions cumulatives suivantes :

- ils comportent, ou sont susceptibles de comporter après une manipulation aisée, au moins deux rangs de places assises ;
- ils sont affectés au transport de personnes.

A. LE MALUS SUR LES ÉMISSIONS DE CO₂ À L’IMMATRICULATION

La taxe sur les émissions de dioxyde de carbone des véhicules de tourisme est également dite « malus sur les émissions de CO₂ » ou encore « malus écologique ».

Son fait générateur est constitué par la délivrance d’un certificat d’immatriculation résultant de la première immatriculation en tant que véhicule de tourisme en France au sens de l’article L. 421-36 du CIBS, comme prévu par l’article L. 421-33 du même code.

La définition de la première immatriculation d'un véhicule de tourisme

La première immatriculation en tant que véhicule de tourisme en France s'entend de :

1° la première immatriculation en France, c'est-à-dire la première autorisation pour la mise en circulation routière, d'un véhicule qui répond, lors de cette immatriculation, à la définition du véhicule de tourisme prévue par l'article L. 421-2 du CIBS, à l'exception des camionnettes affectées au transport de personnes ;

2° l'immatriculation en France postérieure à la première qui répond aux conditions cumulatives suivantes :

a) elle porte sur un véhicule qui, lors de sa première immatriculation en France ne répondait pas à la condition mentionnée au 1° ;

b) elle résulte de la première modification des caractéristiques techniques du véhicule qui le fait répondre à la condition mentionnée au 1° ;

3° lorsque, lors de la première immatriculation en France, le véhicule a été exonéré en application des articles L. 421-65 et L. 421-76 du CIBS (qui concernent les véhicules accessibles en fauteuil roulant), l'immatriculation postérieure à cette première immatriculation qui résulte de la première modification des caractéristiques techniques du véhicule qui lui fait perdre le bénéfice de ces exonérations.

Ces dispositions figurent à l'article L. 421-5 et L. 421-36 du CIBS.

Les dispositions relatives au montant de cette taxe sont prévues par les articles L. 421-58 à L. 421-70-1 du CIBS.

L'article L. 461-59 dispose que le montant de la taxe est égal à un tarif par véhicule déterminé en fonction de ses émissions de dioxyde de carbone au moyen du barème de l'année de première immatriculation du véhicule parmi les barèmes suivants :

– pour les véhicules immatriculés en recourant à la méthode dite WLTP, les barèmes WLTP mentionnés à l'article L. 421-62 ;

– pour les autres véhicules ayant fait l'objet d'une réception européenne, les barèmes NEDC mentionnés à l'article L. 421-63 ;

– pour les autres véhicules n'ayant pas fait l'objet d'une réception européenne, les barèmes en puissance administrative mentionnés à l'article L. 421-64.

La définition des barèmes WLTP et NEDC est précisée par l'encadré suivant.

Les mesures des valeurs d'émission : du NEDC au WLTP

La mise sur le marché des véhicules à moteur est encadrée par le droit européen : elle dépend d'une autorisation administrative préalable de mise sur le marché, la « réception ».

Le processus de réception implique, notamment, le passage d'essais permettant de déterminer les émissions de CO₂ du véhicule, afin de contrôler le respect, par les constructeurs, des obligations qui pèsent sur eux en la matière.

De 1973 à 2018, la méthode de détermination des émissions de CO₂ a reposé sur le « nouveau cycle européen de conduite » – *new european driving cycle*, NEDC.

Définitivement discrédité par le scandale dit du « *Dieselgate* », au titre duquel le constructeur allemand *Volkswagen* est accusé d'avoir utilisé différentes techniques visant à frauduleusement réduire les émissions polluantes de certains de ces moteurs diesel et essence lors des tests d'homologation, le NEDC a été remplacé, depuis le 1^{er} septembre 2018, par une nouvelle procédure d'essai mondiale harmonisée pour les voitures particulières et véhicules utilitaires légers, la norme « WLTP » (« *Worldwide Harmonised Light Vehicle Test Procedure* »).

Le nouveau protocole WLTP ⁽¹⁾ est basé sur des cycles de roulage plus réalistes : il se déroule non plus en laboratoire mais sur un circuit de 23,25 kilomètres, sur lequel la voiture testée roule durant 30 minutes avec des vitesses moyenne et maximale plus élevées que dans le cadre du protocole NEDC. Ce cycle aboutit à une réévaluation des mesures d'émission calculées.

Par ailleurs, le cycle WLTP prend en compte le poids des options du véhicule pour déterminer ses émissions.

La mise en œuvre de ce nouveau protocole a impliqué une période transitoire entre le 1^{er} septembre 2018 et le 29 février 2020 au cours de laquelle la méthode « NEDC corrélé » a été utilisée.

Désormais, pour les véhicules neufs immatriculés depuis cette dernière date, le barème du malus basé sur les émissions de CO₂ est uniquement fondé sur des valeurs calculées selon la méthode WLTP.

L'article L. 421-60 du CIBS prévoit que le montant de la taxe est réduit de 10 % pour chaque période de douze mois entamée depuis la date de première immatriculation au sens de l'article L. 421-5. Pour l'application de cette disposition, la première période de douze mois est réputée n'être entamée qu'à compter du premier jour du septième mois. Cette réduction est appliquée, le cas échéant, après les règles particulières applicables à ce malus, à l'exception de celle mentionnée à l'article L. 421-61.

L'article L. 421-61 dispose que, pour les véhicules dont la première immatriculation est intervenue à compter du 1^{er} janvier 2022, le montant de la taxe

(1) Règlement (UE) 2017/1151 de la Commission du 1^{er} juin 2017 complétant le règlement (CE) n° 715/2007 du Parlement européen et du Conseil relatif à la réception des véhicules à moteur au regard des émissions des véhicules particuliers et utilitaires légers (Euro 5 et Euro 6) et aux informations sur la réparation et l'entretien des véhicules, modifiant la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil, le règlement (CE) n° 692/2008 de la Commission et le règlement (UE) n° 1230/2012 de la Commission et abrogeant le règlement (CE) n° 692/2008 (texte présentant de l'intérêt pour l'EEE).

est plafonné à 50 % du prix d'acquisition du véhicule toutes taxes comprises. Ce plafond est appliqué, le cas échéant, après la règle mentionnée à l'article L. 421-60.

L'article L. 421-62 prévoit les barèmes en émissions de CO₂, exprimées en grammes par kilomètre, de la méthode WLTP, pour chaque année de première immatriculation du véhicule depuis 2020. Pour les années à compter de 2023, le barème démarre à 123 g / km et comprend les 105 tranches suivantes.

**BARÈME EN ÉMISSIONS DE CO₂ DE LA MÉTHODE WLTP POUR LES ANNÉES
À COMPTER DE 2023**

Émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif (en euro)	Émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif (en euro)	Émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif (en euro)
Inférieures à 123	0	157	2 544	192	16 149
123	50	158	2 726	193	16 810
124	75	159	2 918	194	17 490
125	100	160	3 119	195	18 188
126	125	161	3 331	196	18 905
127	150	162	3 552	197	19 641
128	170	163	3 784	198	20 396
129	190	164	4 026	199	21 171
130	210	165	4 279	200	21 966
131	230	166	4 543	201	22 781
132	240	167	4 818	202	23 616
133	260	168	5 105	203	24 472
134	280	169	5 404	204	25 349
135	310	170	5 715	205	26 247
136	330	171	6 039	206	27 166
137	360	172	6 375	207	28 107
138	400	173	6 724	208	29 070
139	450	174	7 086	209	30 056
140	540	175	7 462	210	31 063
141	650	176	7 851	211	32 094
142	740	177	8 254	212	33 147
143	818	178	8 671	213	34 224
144	898	179	9 103	214	35 324
145	983	180	9 550	215	36 447
146	1 074	181	10 011	216	37 595
147	1 172	182	10 488	217	38 767
148	1 276	183	10 980	218	39 964
149	1 386	184	11 488	219	41 185
150	1 504	185	12 012	220	42 431
151	1 629	186	12 552	221	43 703

152	1 761	187	13 109	222	45 000
153	1 901	188	13 682	223	46 323
154	2 049	189	14 273	224	47 672
155	2 205	190	14 881	225	49 047
156	2 370	191	15 506	Supérieures à 225	50 000

Source : article L. 421-62 du CIBS.

L'article L. 421-63 du CIBS prévoit les barèmes en émissions de CO₂, exprimées en grammes par kilomètre, des méthodes dites NEDC, pour chaque année de première immatriculation du véhicule depuis 2013. Pour les années à compter de 2023, le barème démarre à 110 g / km et comprend les 77 tranches suivantes.

**BARÈME EN ÉMISSIONS DE CO₂ DES MÉTHODES NEDC POUR LES ANNÉES
À COMPTER DE 2020**

Émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif (en euro)	Émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif (en euro)	Émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif (en euro)
Inférieures à 110	0	135	1 276	161	7 086
110	50	136	1 386	162	7 462
111	75	137	1 504	163	7 851
112	100	138	1 629	164	8 254
113	125	139	1 761	165	8 671
114	150	140	1 901	166	9 103
115	170	141	2 049	167	9 550
116	190	142	2 205	168	10 011
117	210	143	2 370	169	10 488
118	230	144	2 544	170	10 980
119	240	145	2 726	171	11 488
120	260	146	2 918	172	12 012
121	280	147	3 119	173	12 552
122	310	148	3 331	174	13 109
123	330	149	3 552	175	13 682
124	360	150	3 784	176	14 273
125	400	151	4 026	177	14 881
126	450	152	4 279	178	15 506
127	540	153	4 543	179	16 149
128	650	154	4 818	180	16 810
129	740	155	5 105	181	17 490
130	818	156	5 404	182	18 188
131	898	157	5 715	183	18 905
132	983	158	6 039	184	19 641
133	1 074	159	6 375	Supérieures à 184	20 000
134	1 172	160	6 724		

Source : article L. 421-63 du CIBS.

L'article L. 421-64 du CIBS prévoit les barèmes en puissance administrative, exprimée en chevaux administratifs (CV), pour chaque année de première immatriculation du véhicule depuis 2013. Pour les années à compter de 2023, le barème démarre à 4 CV et comprend les 26 tranches suivantes.

BARÈME EN PUISSANCE ADMINISTRATIVE POUR LES ANNÉES À COMPTER DE 2023

Puissance administrative (CV)	Tarif (en euro)	Puissance administrative (CV)	Tarif (en euro)
Inférieure à 4	0	16	20 500
4	500	17	23 000
5	2 250	18	25 500
6	3 500	19	28 000
7	4 750	20	30 500
8	6 500	21	33 000
9	8 000	22	35 500
10	9 500	23	38 000
11	11 500	24	40 000
12	12 750	25	42 500
13	14 500	26	45 000
14	16 000	27	47 500
15	18 750	Supérieure à 27	50 000

Source : article L. 421-64 du CIBS.

Diverses exonérations et abattements sont prévus :

– une exonération pour tout véhicule accessible en fauteuil roulant, prévue par l'article L. 421-65 du CIBS ;

– un abattement de 80 grammes par km, ou de 4 CV, pour le véhicule comportant au moins huit places assises et détenue par une personne morale, prévu par l'article L. 421-66 du CIBS ;

– une exonération pour tout véhicule dont la source d'énergie est exclusivement l'électricité, l'hydrogène ou une combinaison des deux, prévue par l'article L. 421-67 du CIBS ;

– un abattement de 40 % des émissions de CO₂, sauf lorsqu'elles excèdent 250 g / km, ou de deux CV, sauf lorsque la puissance administrative excède 12 CV, lorsque la source d'énergie du véhicule comprend le superéthanol E85, prévu par l'article L. 421-68 du CIBS ;

– une exonération, dans la limite d'un véhicule par bénéficiaire, pour tout véhicule détenu par les invalides et les personnes qui assument la charge d'un enfant invalide, prévue par l'article L. 421-69 du CIBS ;

– un abattement de 20 g / km par enfant ou d'un CV lorsque la personne détenant le véhicule assume la charge effective et permanente d'au moins trois enfants qui, soit sont à charge au sens des prestations familiales ⁽¹⁾, soit font l'objet d'un placement à son domicile dans le cadre d'un dispositif de protection de l'enfance, d'un dispositif médico-social ou d'un service d'accueil familial thérapeutique, comme prévu par l'article L. 421-70. Cet abattement s'applique dans la limite d'un seul véhicule d'au moins cinq places par foyer. Lorsque l'abattement prévu par l'article L. 421-66 est également applicable, il est retenu le plus élevé des deux ;

– une exonération, prévue par l'article L. 421-70-1 du CIBS, pour les véhicules hors route exclusivement affectés aux besoins des sapeurs-pompiers, des personnels des services de l'État et des militaires des unités qui sont investis à titre permanent de missions de sécurité civile et des associations agréées de protection civile ainsi que des services de l'État et des collectivités territoriales chargés de la forêt, de l'Office national des forêts et des associations syndicales de propriétaires forestiers.

B. LE MALUS SUR LA MASSE EN ORDRE DE MARCHÉ À L'IMMATRICULATION

Le fait générateur est le même que pour le malus CO₂, à savoir la délivrance d'un certificat d'immatriculation résultant de la première immatriculation en tant que véhicule de tourisme en France.

Comme le prévoit l'article L. 421-72 du CIBS, le montant de la taxe est égal au produit d'un tarif unitaire par la fraction de la masse en ordre de marche excédant un seuil minimal. Ce tarif unitaire et ce seuil minimal sont ceux de l'année de la date de première immatriculation du véhicule au sens de l'article L. 421-5 parmi les seuils et tarifs mentionnés à l'article L. 421-75.

La définition de la masse en ordre de marche est précisée dans l'encadré suivant.

(1) L'article L. 512-3 du code de la sécurité sociale prévoit qu'ouvre droit aux prestations familiales tout enfant jusqu'à la fin de l'obligation scolaire et, après la fin de l'obligation scolaire, et jusqu'à un âge limite, tout enfant dont la rémunération éventuelle n'excède pas un plafond.

La définition de la masse en ordre de marche

L'article L. 421-23 du CIBS renvoie, pour la définition de la masse en ordre de marche, au règlement (UE) n° 1230/2012 de la Commission du 12 décembre 2012 portant application du règlement (CE) n° 661/2009 du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les prescriptions pour la réception par type relatives aux masses et dimensions des véhicules à moteur et de leurs remorques et modifiant la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil, dans sa rédaction en vigueur.

L'article 2 de ce règlement, dans sa dernière version en vigueur, définit la masse en ordre de marche d'un véhicule à moteur comme la masse du véhicule, le ou les réservoirs de carburant étant remplis au moins à 90 % de leur capacité, y compris la masse du conducteur, du carburant et des liquides, pourvu de l'équipement standard conformément aux spécifications du constructeur et, le cas échéant, la masse de la carrosserie, de la cabine, de l'attelage, de la ou des roues de secours ainsi que des outils.

L'article L. 421-73 dispose que le montant de la taxe est réduit de 10 % pour chaque période de douze mois entamée depuis la date de première immatriculation au sens de l'article L. 421-5. Pour l'application de cette règle, la première période de douze mois est réputée n'être entamée qu'à compter du premier jour du septième mois.

De plus, l'article L. 421-74 prévoit que le montant de la taxe est minoré de manière à ne pas excéder un seuil égal à la différence entre les termes suivants résultant de l'application au véhicule de la taxe sur les émissions de CO₂ :

– le tarif maximal figurant dans le barème dont le véhicule relève parmi ceux mentionnés aux articles L. 421-62 et L. 421-64, auquel est appliquée, le cas échéant, la réduction mentionnée à l'article L. 421-60 ;

– le montant de la taxe sur les émissions de CO₂.

Comme prévu par l'article L. 421-75, le tarif unitaire, exprimé en euros par kilogramme, et le seuil minimal, exprimé en kilogrammes, sont, pour chaque année de première immatriculation du véhicule, les suivants :

Année de première immatriculation	Tarif unitaire (en euro / kg)	Seuil minimal (en kg)
Années à compter de 2022	10	1 800
2021 et années antérieures	0	0

Divers exonérations et abattements sont prévus :

– une exonération pour tout véhicule accessible en fauteuil roulant, prévue par l'article L. 421-76 du CIBS ;

– un abattement de 400 kg, pour le véhicule comportant au moins huit places assises et détenu par une personne morale, prévu par l'article L. 421-77 du CIBS. Lorsque l'abattement prévu par l'article L. 421-81 est également applicable, il est retenu le plus élevé des deux ;

– une exonération pour tout véhicule dont la source d'énergie est exclusivement l'électricité, l'hydrogène ou une combinaison des deux, prévue par l'article L. 421-78 du CIBS ;

– une exonération pour tout véhicule hybride rechargeable de l'extérieur dont l'autonomie équivalente en mode tout électrique en ville, déterminée lors de la réception, est supérieure à 50 km, prévue par l'article L. 421-69 du CIBS ;

– une exonération, dans la limite d'un véhicule par bénéficiaire, pour tout véhicule détenu par les invalides et les personnes qui assument la charge d'un enfant invalide, prévue par l'article L. 421-80 du CIBS ;

– un abattement de 200 kg par enfant lorsque la personne détenant le véhicule assume la charge effective et permanente d'au moins trois enfants qui, soit sont à charge au sens des prestations familiales ⁽¹⁾, soit font l'objet d'un placement à son domicile dans le cadre d'un dispositif de protection de l'enfance, d'un dispositif médico-social ou d'un service d'accueil familial thérapeutique, comme prévu par l'article L. 421-81. Cet abattement s'applique dans la limite d'un seul véhicule d'au moins cinq places par foyer ;

– une exonération, prévue par l'article L. 421-81-1 du CIBS, pour les véhicules hors route exclusivement affectés aux besoins des sapeurs-pompiers, des personnels des services de l'État et des militaires des unités qui sont investis à titre permanent de missions de sécurité civile et des associations agréées de protection civile ainsi que des services de l'État et des collectivités territoriales chargés de la forêt, de l'Office national des forêts et des associations syndicales de propriétaires forestiers.

C. LES TAXES SUR L'AFFECTATION DES VÉHICULES DE TOURISME À DES FINS ÉCONOMIQUES

L'article L. 421-94 du CIBS dispose que tout véhicule de tourisme affecté à des fins économiques sur le territoire de taxation est soumis à :

– une taxe annuelle sur les émissions de dioxyde de carbone ;

– une taxe annuelle sur l'ancienneté.

La définition du territoire de taxation est précisée dans l'encadré ci-dessous.

(1) L'article L. 512-3 du code de la sécurité sociale prévoit qu'ouvre droit aux prestations familiales tout enfant jusqu'à la fin de l'obligation scolaire et, après la fin de l'obligation scolaire, et jusqu'à un âge limite, tout enfant dont la rémunération éventuelle n'excède pas un plafond.

Le territoire de taxation

L'article L. 411-5 du CIBS dispose que les cinq territoires que sont ceux de la métropole, de la Guadeloupe et de la Martinique, de la Guyane, de La Réunion et de Mayotte sont regardés, pour l'application des taxes sur les véhicules, comme un territoire de taxation unique.

L'article L. 421-95 du même code prévoit qu'un véhicule est affecté à des fins économiques sur ce territoire de taxation lorsqu'il est autorisé à circuler sur ce territoire et que l'une des conditions suivantes est remplie :

1° il est détenu par une entreprise, immatriculé en France et les conditions mentionnées au 2° ne sont pas remplies ;

2° il circule sur les voies ouvertes à la circulation publique du territoire de taxation et une entreprise prend à sa charge, totalement ou partiellement, les frais engagés par une personne physique pour en disposer ou pour son utilisation ;

3° dans les situations autres que celles mentionnées aux 1° et 2°, il circule sur les voies ouvertes à la circulation publique du territoire de taxation pour les besoins de la réalisation de l'activité économique d'une entreprise.

Le fait générateur de ces taxes est constitué par toute affectation du véhicule à des fins économiques sur le territoire de taxation.

L'article L. 421-107 du CIBS prévoit que le montant de chacune de ces taxes est égal, pour chaque véhicule, chaque entreprise affectataire et chaque année civile, au produit des facteurs suivants :

1° le quotient entre, au numérateur, la durée de l'affectation du véhicule en France à des fins économiques, en jours, et, au dénominateur, le nombre de jours de l'année civile ;

2° le tarif annuel de la taxe.

L'article L. 421-108 précise que, lorsque, pour une même taxe, différents tarifs s'appliquent successivement au cours de la même année civile pour un même véhicule et une même entreprise, le tarif annuel est remplacé par la moyenne des tarifs applicables au cours de la période d'affectation du véhicule en France à des fins économiques, chacun étant pondéré par la durée, en nombre de jours, de sa période d'application. Lorsque plusieurs tarifs sont susceptibles de s'appliquer au cours d'une même journée, le plus élevé est retenu.

L'article L. 421-110 prévoit une minoration des taxes lorsqu'un véhicule de tourisme circule sur les voies ouvertes à la circulation publique du territoire de taxation et qu'une entreprise prend à sa charge, totalement ou partiellement, les frais engagés par une personne physique pour en disposer ou pour son utilisation, en fonction de la distance parcourue pour les déplacements professionnels. En effet, le facteur mentionné au 1° de l'article L. 421-107 est, dans ce cas, multiplié par le pourcentage suivant, déterminé en fonction de cette distance :

Distance annuelle parcourue (en km)	Pourcentage
De 0 à 15 000	0
De 15 001 à 25 000	25
De 25 001 à 35 000	50
De 35 001 à 45 000	75
Supérieure à 45 000	100

Lorsqu'une même personne physique recourt successivement à plusieurs véhicules au cours d'une même année civile, ce pourcentage est déterminé, pour chacun de ces véhicules, à partir de la somme des distances relatives à tous ces véhicules.

Une seconde minoration est prévue par l'article L. 421-11. Selon ses termes, le montant cumulé des taxes pour l'ensemble des véhicules de tourisme affectés à des fins économiques sur le territoire de taxation par une même entreprise fait l'objet d'une minoration de 15 000 euros.

1. La taxe annuelle sur les émissions de CO₂

L'article L. 421-120 prévoit que pour les véhicules immatriculés selon la méthode WLTP, le tarif annuel, fonction des émissions de CO₂ exprimées en grammes par kilomètre, est le suivant :

TARIF ANNUEL EN ÉMISSIONS DE CO₂ DE LA MÉTHODE WLTP

Émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif (en euros)	Émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif (en euros)	Émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif (en euros)	Émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif (en euros)	Émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif (en euros)
0 à 20	0	71	57	122	195	173	1 938	224	4 682
21	17	72	58	123	197	174	2 001	225	4 725
22	18	73	58	124	198	175	2 065	226	4 769
23	18	74	59	125	200	176	2 130	227	4 812
24	19	75	60	126	202	177	2 195	228	4 880
25	20	76	61	127	203	178	2 261	229	4 924
26	21	77	62	128	218	179	2 327	230	4 968
27	22	78	117	129	232	180	2 394	231	5 036
28	22	79	119	130	247	181	2 480	232	2 081
29	23	80	120	131	249	182	2 548	233	5 150
30	24	81	122	132	264	183	2 617	234	5 218
31	25	82	123	133	266	184	2 686	235	5 288
32	26	83	125	134	295	185	2 757	236	5 334
33	26	84	126	135	311	186	2 827	237	5 404
34	27	85	128	136	326	187	2 899	238	5 474
35	28	86	129	137	343	188	2 970	239	5 521
36	29	87	131	138	359	189	3 043	240	5 592
37	30	88	132	139	375	190	3 116	241	5 664
38	30	89	134	140	392	191	3 190	242	5 735
39	31	90	135	141	409	192	3 264	243	5 783
40	32	91	137	142	426	193	3 300	244	8 859
41	33	92	138	143	443	194	3 337	245	5 929
42	34	93	140	144	461	195	3 374	246	6 002
43	34	94	141	145	479	196	3 410	247	6 052
44	35	95	143	146	482	197	3 448	248	6 126
45	36	96	144	147	500	198	3 485	249	6 200
46	37	97	146	148	518	199	3 522	250	6 250
47	38	98	147	149	551	200	3 580	251	6 325
48	38	99	149	150	600	201	3 618	252	6 401
49	39	100	150	151	664	202	3 676	253	6 477
50	40	101	162	152	730	203	3 735	254	6 528

51	41	102	163	153	796	204	3 771	255	6 605
52	42	103	165	154	847	205	3 813	256	6 682
53	42	104	166	155	899	206	3 852	257	6 733
54	43	105	168	156	952	207	3 392	258	6 811
55	44	106	170	157	1 005	208	3 952	259	6 889
56	45	107	171	158	1 059	209	3 992	260	6 968
57	46	108	173	159	1 113	210	4 032	261	7 047
58	46	109	174	160	1 168	211	4 072	262	7 126
59	47	110	176	161	1 224	212	4 113	263	7 206
60	48	111	178	162	1 280	213	4 175	264	7 286
61	49	112	179	163	1 337	214	4 216	265	7 367
62	50	113	181	164	1 394	215	4 257	266	7 448
63	50	114	182	165	1 452	216	4 298	267	7 529
64	51	115	184	166	1 511	217	4 340	268	7 638
65	52	116	186	167	1 570	218	4 404	269	7 747
66	53	117	187	168	1 630	219	4 446		
67	54	118	189	169	1 690	220	4 488		
68	54	119	190	170	1 751	221	4 531		
69	55	120	192	171	1 813	222	4 573		
70	56	121	194	172	1 875	223	4 638		

Source : article L. 421-120 du CIBS.

Lorsque les émissions sont supérieures à 269 grammes par kilomètre, le tarif est égal au produit du tarif unitaire de 29 euros par gramme par kilomètre par les émissions de dioxyde de carbone, exprimées en grammes par kilomètre.

L'article L. 421-121 prévoit que, pour les véhicules autres que ceux immatriculés selon la méthode WLTP et qui ont fait l'objet d'une réception européenne, ont été immatriculés pour la première fois à compter du 1^{er} juin 2004 et n'étaient pas affectés à des fins économiques sur le territoire de taxation par l'entreprise affectataire avant le 1^{er} janvier 2006, le tarif annuel est égal au produit des émissions de dioxyde de carbone (CO₂), exprimées en grammes par kilomètre, par le tarif unitaire suivant, exprimé en euros par gramme par kilomètre :

Émissions de dioxyde de carbone (en g/km)	Tarif unitaire (en euros par gramme par kilomètre)
Inférieures ou égales à 20	0
De 21 à 60	1
De 61 à 100	2
De 101 à 120	4,5
De 121 à 140	6,5
De 141 à 160	13
De 161 à 200	19,5
De 201 à 250	23,5
Supérieures à 250	29

L'article L. 421-122 prévoit que, pour les véhicules autres que ceux mentionnés aux articles L. 421-120 et L. 421-121, le tarif annuel, en fonction de la puissance administrative exprimée en chevaux administratifs, est le suivant :

Puissance administrative (en CV)	Tarif annuel (en euro)
Inférieure à 4	750
De 4 à 6	1 400
De 7 à 10	3 000
De 11 à 15	3 600
Supérieure à 15	4 500

Diverses exonérations sont prévues :

– une exonération pour tout véhicule accessible en fauteuil roulant, prévue par l'article L. 421-123 du CIBS ;

– une exonération pour tout véhicule dont la source d'énergie est exclusivement l'électricité, l'hydrogène ou une combinaison des deux, prévue par l'article L. 421-124 du CIBS ;

– une exonération pour tout véhicule répondant aux conditions cumulatives suivantes :

- sa source d'énergie combine soit, d'une part, l'électricité ou l'hydrogène et, d'autre part, le gaz naturel, le gaz de pétrole liquéfié, l'essence ou le superéthanol E85, soit, d'une part, le gaz naturel ou le gaz de pétrole liquéfié et, d'autre part, l'essence ou le superéthanol E85 ;

- il remplit l'un des deux critères suivants :

- ses émissions de CO₂ n'excèdent pas, pour les véhicules immatriculés selon la méthode WLTP, 60 grammes par kilomètre ou, pour les véhicules mentionnés à l'article L. 421-121, 50 grammes par kilomètre ou, pour les autres véhicules, sa puissance administrative n'excède pas 3 chevaux administratifs ;
- ses émissions de CO₂ ou sa puissance administrative n'excèdent pas le double de ces seuils et l'ancienneté du véhicule, déterminée à partir de sa date de première immatriculation, n'excède pas trois années.

– une exonération, prévue par l'article L. 421-126 du CIBS, pour tout véhicule affecté aux besoins des opérations exonérées de TVA mentionnées au 9° du 4 et au 7 de l'article 261 du CGI. Il s'agit :

- d'une part, des prestations de services et des livraisons de biens qui leur sont étroitement liées fournies à leurs membres, moyennant une cotisation fixée conformément aux statuts, par des organismes légalement constitués agissant sans but lucratif dont la gestion est désintéressée et qui poursuivent des objectifs de nature philosophique, religieuse, politique, patriotique, civique ou syndicale, dans la mesure où ces opérations se rattachent directement à la défense collective des intérêts moraux ou matériels des membres ;

- et, d'autre part, des services rendus par certains organismes d'utilité générale.

– une exonération pour tout véhicule affecté à des fins économiques sur le territoire de taxation par une personne physique exerçant son activité professionnelle en nom propre, prévue par l'article L. 421-127 du CIBS ;

– une exonération pour tout véhicule exclusivement affecté par l'entreprise affectataire à la location ou à la mise à disposition temporaire de ses clients en remplacement de leur véhicule immobilisé, prévue par l'article L. 421-128 du CIBS ;

– une exonération pour tout véhicule pris en location sur une période d'au plus un mois civil ou trente jours consécutifs par l'entreprise affectataire, prévue par l'article L. 421-129 du CIBS ;

– une exonération pour tout véhicule affecté au transport public de personnes, prévue par l'article L. 421-130 du CIBS ;

– une exonération pour tout véhicule affecté à des activités agricoles ou forestières, prévue par l'article L. 421-131 du CIBS ;

– une exonération pour tout véhicule affecté à l'enseignement de la conduite ou du pilotage ou aux compétitions sportives, prévue par l'article L. 421-132 du CIBS.

2. La taxe annuelle sur l'ancienneté des véhicules

Le tarif annuel de la taxe sur l'ancienneté des véhicules est fixé par l'article L. 421-134 du CIBS. Il est fonction de l'année de première immatriculation du véhicule et de sa source d'énergie, conformément au barème suivant :

Année de première immatriculation du véhicule	Tarif lorsque la source d'énergie est exclusivement le gazole	Tarif pour les autres sources d'énergie
À partir de 2015	40	20
De 2011 à 2014	100	45
De 2006 à 2010	300	45
De 2001 à 2005	400	45
Jusqu'à 2000	600	70

Source : article L. 421-134 du CIBS.

Comme prévu par l'article L. 421-135, la source d'énergie du véhicule est assimilée au gazole lorsque l'une des conditions suivantes est remplie :

1° sa source d'énergie est exclusivement le gazole ;

2° sa source d'énergie combine le gazole et un autre produit et il remplit le critère suivant :

a) pour les véhicules immatriculés en recourant à la méthode WLTP, les émissions de CO₂ excèdent 120 grammes par kilomètre ;

b) pour les véhicules autres que ceux mentionnés au a, ayant fait l'objet d'une réception européenne, immatriculés pour la première fois à compter du 1^{er} juin 2004 et qui n'étaient pas utilisés par le redevable avant le 1^{er} janvier 2006, les émissions de CO₂ excèdent 100 grammes par kilomètre ;

c) pour les véhicules autres que ceux mentionnés au a ou b, la puissance administrative excède 6 chevaux administratifs.

Diverses exonérations sont prévues :

– une exonération pour tout véhicule accessible en fauteuil roulant, prévue par l'article L. 421-136 du CIBS ;

– une exonération pour tout véhicule dont la source d'énergie est exclusivement l'électricité, l'hydrogène ou une combinaison des deux, prévue par l'article L. 421-137 du CIBS ;

– une exonération, prévue par l'article L. 421-138 du CIBS, pour tout véhicule affecté aux besoins des opérations exonérées de TVA mentionnées au 9° du 4 et au 7 de l'article 261 du CGI. Il s'agit :

- d'une part, des prestations de services et des livraisons de biens qui leur sont étroitement liées fournies à leurs membres, moyennant une cotisation fixée conformément aux statuts, par des organismes légalement constitués agissant sans but lucratif dont la gestion est désintéressée et qui poursuivent des objectifs de nature philosophique, religieuse, politique, patriotique, civique ou syndicale, dans la mesure où ces opérations se rattachent directement à la défense collective des intérêts moraux ou matériels des membres ;

- et, d'autre part, des services rendus par certains organismes d'utilité générale.

- une exonération pour tout véhicule affecté à des fins économiques sur le territoire de taxation par une personne physique exerçant son activité professionnelle en nom propre, prévue par l'article L. 421-139 du CIBS ;

- une exonération pour tout véhicule exclusivement affecté par l'entreprise affectataire à la location ou à la mise à disposition temporaire de ses clients en remplacement de leur véhicule immobilisé, prévue par l'article L. 421-140 du CIBS ;

- une exonération pour tout véhicule pris en location sur une période d'au plus un mois civil ou trente jours consécutifs par l'entreprise affectataire, prévue par l'article L. 421-141 du CIBS ;

- une exonération pour tout véhicule affecté au transport public de personnes, prévue par l'article L. 421-142 du CIBS ;

- une exonération pour tout véhicule affecté à des activités agricoles ou forestières, prévue par l'article L. 421-143 du CIBS ;

- une exonération pour tout véhicule affecté à l'enseignement de la conduite ou du pilotage ou aux compétitions sportives, prévue par l'article L. 421-144 du CIBS.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Les mesures proposées par le présent article modifient la fiscalité des véhicules afin de renforcer l'incitation au verdissement du parc automobile.

A. L'ÉLARGISSEMENT DE LA DÉFINITION DES VÉHICULES DE TOURISME

Le **A (alinéas 2 à 6)** tend à élargir la définition des véhicules de tourisme, afin de l'adapter à certaines pratiques.

En effet, c'est par renvoi à la notion de véhicule de tourisme, telle que prévue par l'article L. 421-2 du CIBS, que sont définies les assiettes des taxes sur les véhicules à moteur. C'est ainsi que l'article L. 421-30 du CIBS prévoit, à son

4°, que l'immatriculation des véhicules de tourisme au sens de l'article L. 421-2 autres que ceux mentionnés au *b* du 2° du même article L. 421-2, est soumise à une taxe sur les émissions de dioxyde de carbone et à une taxe sur la masse en ordre de marche. C'est ainsi également que l'article L. 421-94 du CIBS dispose que tout véhicule de tourisme affecté à des fins économiques sur le territoire de taxation est soumis à une taxe annuelle sur les émissions de dioxyde de carbone et à une taxe annuelle sur l'ancienneté.

Le **1° du A (alinéas 3 à 5)** réécrit le 2° de l'article L. 421-2 du CIBS afin de prévoir que sont des véhicules de tourisme, parmi ceux de la catégorie N1, les véhicules déterminés par décret qui, compte tenu de leur carrosserie, équipements et autres caractéristiques techniques, sont susceptibles de recevoir les mêmes usages que les véhicules de la catégorie M1, c'est-à-dire de servir au transport particulier de personnes. L'exception concernant les véhicules exclusivement affectés à l'exploitation des remontées mécaniques et des domaines skiables est conservée dans les mêmes termes.

Il s'agit ainsi de renvoyer au décret la définition du champ des véhicules de transport de marchandises assimilés à des voitures particulières au regard de leur usage, en réaction à des pratiques d'évitement des malus. En effet, l'évaluation préalable précise qu'en l'état actuel du droit, une part substantielle de ces véhicules continue d'échapper à la fiscalité, soit en étant immatriculés, lors de la réception du véhicule dans un autre État membre de l'UE, avec une carrosserie « Camion », sur proposition des constructeurs, soit en ne proposant que quatre places assises au lieu de cinq. Seuls 2 % des pick-up pouvant être utilisés en tant que véhicules de tourisme relèveraient actuellement de cette catégorie.

Le **2° (alinéa 6)** actualise une référence à un règlement européen à l'article L. 421-23 du CIBS. La définition de la masse en ordre de marche et celle de la masse en charge maximale techniquement admissible, auxquelles il est renvoyé, demeurent inchangées.

Le **B (alinéas 7 à 9)** procèdent à des modifications de coordination aux articles L. 421-30 et L. 421-36 du CIBS.

B. LE RENFORCEMENT DU BARÈME DU MALUS CO₂ ET LA SUPPRESSION DE SON PLAFONNEMENT

Le **C (alinéas 10 à 31)** procède à un alourdissement du barème du malus CO₂ à l'immatriculation et modifie des réductions et exonérations de cette taxe.

Le **1° (alinéas 11 à 15)** révisé à la baisse, en le portant de 10 % à 5 %, le coefficient de vétusté dont bénéficient les véhicules d'occasion pour chaque période de douze mois entamée depuis la date de première immatriculation. Toutefois, les véhicules de plus de dix ans continueraient à être exonérés de ce malus, comme prévu par le **c) du 1° (alinéas 14 et 15)**. Selon l'évaluation préalable, il s'agit de

lutter contre l'augmentation des importations de véhicules d'occasion très émetteurs.

Le **2° (alinéa 16)** supprime le plafonnement de ce malus à 50 % du prix d'acquisition toutes taxes comprises, prévu par l'article L. 421-60 du CIBS. Selon l'évaluation préalable, ce plafonnement ne bénéficie qu'à un nombre réduit de véhicules (0,3 % des immatriculations), caractérisés par un prix de vente élevé, d'en moyenne 71 000 euros, et particulièrement polluants, puisque leurs émissions seraient, en moyenne, de 238 g de CO₂ / km. Selon l'évaluation préalable, il s'agit également de mettre un terme à des risques de fraude dus aux difficultés de mise en œuvre de cette mesure, qui nécessite la mise en place d'un dispositif de collecte des prix de référence lourd à gérer pour les opérateurs économiques, en particulier s'agissant des véhicules importés. Il s'agit, enfin, d'une mesure d'équité entre les acquéreurs.

Le **3° (alinéas 17 à 20)** alourdit le barème du malus sur les émissions de CO₂ à l'immatriculation pour les véhicules immatriculés selon la méthode WLTP, barème prévu par l'article L. 421-62, pour les années à compter de 2024. Le barème applicable est reproduit dans le tableau suivant.

Par rapport à celui applicable en 2023, ce nouveau barème démarre à 117 g de CO₂ / km, au lieu de 123 g de CO₂ / km. Il est, également, significativement alourdi à compter de 166 g de CO₂ / km. En effet, une simple réduction du seuil d'émissions à partir duquel la taxe est perçue, de 123 à 117 g de CO₂ / km, aurait conduit à porter le malus, pour un véhicule émettant 190 g de CO₂ / km, de 14 881 à 37 595 euros, au lieu de quoi il s'élèverait, selon ce nouveau barème, à 45 990 euros. De plus, le plafond du barème, qui était de 50 000 euros à compter de 255 g de CO₂ par km, passe à 60 000 euros et est applicable dès que les émissions excèdent 193 g de CO₂ par km.

**BARÈME EN ÉMISSIONS DE CO₂ DE LA MÉTHODE WLTP POUR LES ANNÉES
À COMPTER DE 2024**

Émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif (en euro)	Émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif (en euro)	Émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif (en euro)
Inférieures à 117	0	143	1 276	169	7 959
118	50	144	1 386	170	8 770
119	75	145	1 504	171	9 681
120	100	146	1 629	172	10 692
121	125	147	1 761	173	11 803
122	150	148	1 901	174	13 014
123	170	149	2 049	175	14 325
124	190	150	2 205	176	15 736
125	210	151	2 370	177	17 247
126	230	152	2 544	178	18 858
127	240	153	2 726	179	20 569
128	260	154	2 918	180	22 380
129	280	155	3 119	181	24 291
130	310	156	3 331	182	26 302
131	330	157	3 552	183	28 413
132	360	158	3 784	184	30 624
133	400	159	4 026	185	32 935
134	450	160	4 279	186	35 346
135	540	161	4 543	187	37 857
136	650	162	4 818	188	40 468
137	740	163	5 105	189	43 179
138	818	164	5 404	190	45 990
139	898	165	5 715	191	48 901
140	983	166	6 126	192	51 912
141	1 074	167	6 537	193	55 023
142	1 172	168	7 248	Supérieures à 193	60 000

Source : PLF pour 2024.

Le 4° (alinéas 21 à 23) procède à des modifications de coordination à l'article L. 421-63 du CIBS, découlant de l'exonération de malus à partir de dix ans après la première immatriculation, prévue au c) du 1° du B.

Le 5° (alinéas 24 à 29) procède à la même modification à l'article L. 421-64 du CIBS et renforce le barème en puissance administrative à compter de l'année 2024. Ce barème est reproduit dans le tableau ci-dessous. Il marque un alourdissement très significatif. Le plafond du malus est porté de 50 000 à 60 000 euros. Ce plafond est atteint dès 15 CV, au lieu de 28 CV aujourd'hui. Le malus applicable à un véhicule de 14 CV est porté de 16 000 à 52 000 euros.

BARÈME EN PUISSANCE ADMINISTRATIVE POUR LES ANNÉES À COMPTER DE 2024

Puissance administrative (CV)	Tarif (en euro)
Inférieure à 4	0
4	1 000
5	3 250
6	5 000
7	6 750
8	10 750
9	15 750
10	22 500
11	28 500
12	35 500
13	43 250
14	52 000
15 et plus	60 000

Source : PLF pour 2024.

Le 6° (alinéas 30 et 31) complète l'article L. 421-70 du CIBS afin de limiter le bénéfice du remboursement de malus pour les familles d'au moins trois enfants à une fois par période de deux ans. Il est ainsi précisé que la limite d'un véhicule d'au moins cinq places par foyer est appréciée sur une période de deux ans, sauf dans les situations déterminées par décret où le véhicule est devenu inutilisable. Il s'agit de mettre fin à des pratiques frauduleuses constatées par l'administration et consistant à recourir à des prête-nom sollicitant un remboursement dans le cadre de l'acquisition d'un véhicule suivie de sa cession immédiate ou à brève échéance. Ces pratiques permettent à un demandeur de bénéficier plusieurs fois du remboursement sur une courte durée, pour des véhicules différents.

C. LE RENFORCEMENT DU BARÈME DU MALUS POIDS

Le **D (alinéas 32 à 48)** procède à un alourdissement du barème du malus poids à l'immatriculation et modifie des réfections et exonérations de cette taxe.

Le **1° (alinéas 33 à 35)** modifie le mode de calcul de ce malus ; celui-ci devient, en effet, progressif, alors qu'il était, jusqu'à présent, proportionnel. Aussi l'article L. 421-72 du CIBS, tel que réécrit par le présent article, prévoit-il que le montant de la taxe est déterminé au moyen du barème de l'année de première immatriculation du véhicule associant un tarif marginal à chaque fraction de la masse en ordre de marche. Les produits de chacune de ces fractions par le tarif marginal associé sont calculés puis additionnés.

Le **2° (alinéas 36 à 39)** modifie l'article L. 421-73 afin de porter de 10 % à 5 % le coefficient de vétusté dont bénéficient les véhicules d'occasion pour chaque période de douze mois entamée depuis la date de première immatriculation. Toutefois, les véhicules dont la première immatriculation est antérieure au 1^{er} janvier 2022 continueraient à être exonérés de ce malus, comme prévu par le **b) du 2° (alinéas 38 et 39)**. Selon l'évaluation préalable, il s'agit de lutter contre l'augmentation des importations de véhicules d'occasion très émetteurs.

Le **3° (alinéas 40 à 44)** réécrit l'article L. 421-75 du CIBS afin d'introduire un barème progressif pour ce malus à compter de 2024. Ce barème est reproduit dans le tableau ci-dessous.

BARÈME POUR LES ANNÉES À COMPTER DE 2024

Fraction de la masse en ordre de marche (en kg)	Tarif marginal (en euro)
Jusqu'à 1 599	0
De 1 600 à 1 799	10
De 1 800 à 1 899	15
De 1 900 à 1 999	20
De 2 000 à 2 100	25
À partir de 2 100	30

Source : PLF pour 2024.

Le seuil de démarrage de ce barème est fixé à 1 600 kg, au lieu de 1 800 aujourd'hui. L'adoption d'un barème progressif conduit, surtout, à alourdir considérablement l'imposition.

Illustration

- Un véhicule de 1950 kg subit aujourd’hui un malus poids de :

$$(1\ 950 - 1\ 800) * 10 = 1\ 500 \text{ euros.}$$

- Avec ce nouveau barème, ce véhicule subira un malus égal à :

$$(1\ 799 - 1\ 599) * 10 = 2\ 000$$

$$(1\ 899 - 1\ 799) * 15 = 1\ 500$$

$$(1\ 950 - 1\ 900) * 20 = 1\ 000$$

$$4\ 500 \text{ euros}$$

Le barème pour les années 2022 et 2023 demeure inchangé.

Le 4° (**alinéas 45 et 46**) remplace l’exonération dont bénéficient les véhicules hybrides électriques rechargeables de l’extérieur dont l’autonomie équivalente en mode tout électrique en ville, déterminée lors de la réception, est supérieure à 50 km, par un abattement de 200 kg, dans la limite de 15 % de la masse en ordre de marche, pour ces mêmes véhicules. Cette modification entre en vigueur le 1^{er} janvier 2025.

L’évaluation préalable souligne qu’il s’agit de tenir compte du fait que les véhicules hybrides rechargeables sont émetteurs de CO₂ et peuvent l’être autant que des véhicules thermiques, et de contrer des stratégies de contournement du malus par certaines entreprises, consistant à fournir des véhicules hybrides rechargeables à leurs employés, accompagnés d’une carte bancaire pour le paiement de l’essence, dans le seul but d’éviter l’application de la fiscalité écologique.

Le 5° (**alinéas 47 et 48**) complète l’article L. 421-81 du CIBS afin de limiter le bénéfice du remboursement de malus pour les familles d’au moins trois enfants à une fois par période de deux ans. Il est ainsi précisé que la limite d’un véhicule d’au moins cinq places par foyer est appréciée sur une période de deux ans, sauf dans les situations déterminées par décret où le véhicule est devenu inutilisable. Il s’agit de mettre fin à des pratiques frauduleuses constatées par l’administration et consistant à recourir à des prête-noms sollicitant un remboursement dans le cadre de l’acquisition d’un véhicule suivie de sa cession immédiate ou à brève échéance. Ces pratiques permettent à un demandeur de bénéficier plusieurs fois du remboursement sur une courte durée, pour des véhicules différents.

D. LE RENFORCEMENT DU BARÈME DE LA TAXE ANNUELLE SUR LES ÉMISSIONS DE CO₂

Le 2° du E (**alinéas 51 à 90**) renforce le barème de la taxe annuelle sur les émissions de CO₂.

Le **a)** (alinéas 52 à 57) indique, dans un nouvel article L. 421-119-1 du CIBS, la méthode de calcul de cette taxe, compte tenu de l'introduction d'un barème progressif.

Une trajectoire pluriannuelle est fixée, qui marque un net alourdissement de cette taxe. Il s'agit d'envoyer un signal-prix incitatif aux acheteurs.

Le **b)** (alinéas 58 à 64) fixe les barèmes applicables à compter du 1^{er} janvier 2024.

BARÈME WLTP

Fraction des émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif marginal (en euro)
Jusqu'à 14	0
De 15 à 55	1
De 56 à 63	2
De 64 à 95	3
De 96 à 115	4
De 116 à 135	10
De 136 à 155	50
De 156 à 175	60
À partir de 176	65

Source : PLF pour 2024.

BARÈME NEDC

Fraction des émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif marginal (en euro)
Jusqu'à 12	0
De 13 à 45	1
De 46 à 52	2
De 53 à 79	3
De 80 à 95	4
De 96 à 112	10
De 113 à 128	50
De 129 à 145	60
À partir de 146	65

Source : PLF pour 2024.

BARÈME EN PUISSANCE ADMINISTRATIVE

Fraction de la puissance administrative (en CV)	Tarif marginal (en euro)
Jusqu'à 3	1 500
De 4 à 6	2 250
De 7 à 10	3 750
De 11 à 15	4 750
À partir de 16	6 000

Source : PLF pour 2024.

Le c) (alinéas 65 à 71) fixe les barèmes applicables à compter du 1^{er} janvier 2025

BARÈME WLTP

Fraction des émissions de CO₂ (en g/km)	Tarif marginal (en euro)
Jusqu'à 9	0
De 10 à 50	1
De 51 à 58	2
De 59 à 90	3
De 91 à 110	4
De 111 à 130	10
De 131 à 150	50
De 151 à 170	60
À partir de 171	65

Source : PLF pour 2024.

BARÈME NEDC

Fraction des émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif marginal (en euro)
Jusqu'à 7	0
De 8 à 41	1
De 42 à 48	2
De 49 à 74	3
De 75 à 91	4
De 92 à 107	10
De 108 à 124	50
De 125 à 140	60
À partir de 141	65

Source : PLF pour 2024.

BARÈME EN PUISSANCE ADMINISTRATIVE

Fraction de la puissance administrative (en CV)	Tarif marginal (en euro)
Jusqu'à 3	1 750
De 4 à 6	2 500
De 7 à 10	4 250
De 11 à 15	5 000
À partir de 16	6 250

Source : PLF pour 2024.

Le **d)** (alinéas **72 à 78**) fixe les barèmes applicables à compter du 1^{er} janvier 2026

BARÈME WLTP

Fraction des émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif marginal (en euro)
Jusqu'à 4	0
De 5 à 45	1
De 46 à 53	2
De 54 à 85	3
De 86 à 105	4
De 106 à 125	10
De 126 à 145	50
De 146 à 165	60
À partir de 166	65

Source : PLF pour 2024.

BARÈME NEDC

Fraction des émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif marginal (en euro)
Jusqu'à 3	0
De 4 à 37	1
De 38 à 44	2
De 45 à 70	3
De 71 à 87	4
De 88 à 103	10
De 104 à 120	50
De 121 à 136	60
À partir de 137	65

Source : PLF pour 2024.

BARÈME EN PUISSANCE ADMINISTRATIVE

Fraction de la puissance administrative (en CV)	Tarif marginal (en euro)
Jusqu'à 3	2 000
De 4 à 6	3 000
De 7 à 10	4 500
De 11 à 15	5 250
À partir de 16	6 500

Source : PLF pour 2024.

Le e) (alinéas 79 à 85) fixe les barèmes applicables à compter du 1^{er} janvier 2027

BARÈME WLTP

Fraction des émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif marginal (en euro)
Jusqu'à 40	0
De 41 à 48	1
De 49 à 80	2
De 81 à 100	3
De 101 à 120	4
De 121 à 140	10
De 141 à 160	50
À partir de 161	60

Source : PLF pour 2024.

BARÈME NEDC

Fraction des émissions de CO ₂ (en g/km)	Tarif marginal (en euro)
Jusqu'à 33	1
De 34 à 40	2
De 41 à 66	3
De 67 à 83	4
De 84 à 99	10
De 100 à 116	50
De 117 à 132	60
À partir de 133	65

Source : PLF pour 2024.

BARÈME EN PUISSANCE ADMINISTRATIVE

Fraction de la puissance administrative (en CV)	Tarif marginal (en euro)
Jusqu'à 3	2 250
De 4 à 6	3 250
De 7 à 10	4 750
De 11 à 15	5 500
À partir de 16	6 750

Source : PLF pour 2024.

Les **f)** et **g)** (**alinéas 86 à 90**) remplacent, à compter du 1^{er} janvier 2025, l'exonération prévue pour les véhicules hybrides, prévue par l'article L. 421-25 du CIBS, par un abattement, pour les véhicules dont la source d'énergie comprend le superéthanol E85, de 40 % des émissions de CO₂, sauf lorsqu'elles excèdent 250 g / km ; ou de 2 chevaux administratifs, sauf lorsque la puissance administrative excède 12 chevaux administratifs. L'évaluation préalable indique qu'il s'agit de limiter le champ des exonérations aux seuls véhicules fonctionnant à l'électricité ou à l'hydrogène, afin de reporter une partie des acquisitions vers des véhicules propres. Elle souligne, de plus, que le régime d'exonération actuel conduit à exonérer, dans certains cas, des voitures simplement hybridées, c'est-à-dire hybrides non rechargeables de l'extérieur, et que l'utilisation en mode électrique des voitures hybrides rechargeables est surestimée d'un facteur 2,5 à l'homologation.

E. LE REMPLACEMENT DE LA TAXE ANNUELLE SUR L'ANCIENNETÉ PAR UNE TAXE SUR LES ÉMISSIONS DE POLLUANTS ATMOSPHÉRIQUES

Le 1° (alinéa 50) et les 3° et 4° du E (alinéas 91 à 101) remplacent la taxe annuelle sur l'ancienneté par une taxe sur les émissions de polluants atmosphériques.

Comme prévu par la nouvelle rédaction de l'article L. 421-134 du CIBS, le tarif annuel serait déterminé en fonction de l'appartenance du véhicule à l'une des trois catégories d'émissions de polluants suivantes :

1° La catégorie E, qui regroupe les véhicules dont la source d'énergie est exclusivement l'électricité, l'hydrogène ou une combinaison des deux ;

2° La catégorie 1, qui regroupe les véhicules qui ne sont pas alimentés par un moteur thermique à allumage commandé et qui respectent les valeurs limites d'émissions Euro 5 ou Euro 6 mentionnées respectivement au tableau 1 et au tableau 2 de l'annexe I du règlement (CE) n° 715/2007 du Parlement européen et du Conseil du 20 juin 2007 relatif à la réception des véhicules à moteur au regard des émissions des véhicules particuliers et utilitaires légers (Euro 5 et Euro 6) et aux informations sur la réparation et l'entretien des véhicules, dans sa rédaction en vigueur ;

3° La catégorie des véhicules les plus émetteurs ou polluants, qui regroupe les véhicules ne relevant ni du 1°, ni du 2°.

Le tableau fixant le tarif en fonction de la catégorie d'émissions de polluants est reproduit ci-dessous.

TARIF EN FONCTION DE LA CATÉGORIE D'ÉMISSIONS DE POLLUANTS

Catégorie d'émissions de polluants	Tarif annuel (en euro)
E	0
1	100
Véhicules les plus polluants	500

Source : PLF pour 2024.

Les valeurs limites d'émissions Euro 5 et Euro 6 prévues par l'annexe I du règlement (CE) n° 715/2007 précité sont reproduits dans les tableaux ci-dessous.

LIMITES D'ÉMISSION « EURO 5 »

		Masse de référence (RM) (en kg)	Valeurs limites													
			Masse de monoxyde de carbone (CO)		Masse d'hydrocarbures totaux (THC)		Masse d'hydrocarbures non méthaniques (NMHC)		Masse d'oxydes d'azote (NO _x)		Masse combinée d'hydrocarbures et d'oxydes d'azote (THC + NO _x)		Masse de particules (PM)		Nombre de particules (PN)	
			L1 (mg/km)		L2 (mg/km)		L3 (mg/km)		L4 (mg/km)		L2 + L4 (mg/km)		L5 (mg/km)		L6 (mg/km)	
Catégorie	Classe		PI	CI	PI	CI	PI	CI	PI	CI	PI	CI	PI	CI	PI	CI
M	-	Toutes	1 000	500	100	-	68	-	60	180	-	230	5,0 / 4,5	5,0 / 4,5	-	6,0 * 10 ¹¹
N1	I	RM ≤ 1 305	1 000	500	100	-	68	-	60	180	-	230	5,0 / 4,5	5,0 / 4,5	-	6,0 * 10 ¹¹
	II	1 305 < RM ≤ 1 760	1 810	630	130	-	90	-	75	235	-	295	5,0 / 4,5	5,0 / 4,5	-	6,0 * 10 ¹¹
	III	1 760 < RM	2 270	740	160	-	108	-	82	280	-	350	5,0 / 4,5	5,0 / 4,5	-	6,0 * 10 ¹¹
N2	-	toutes	2 270	740	160	-	108	-	82	280	-	350	5,0 / 4,5	5,0 / 4,5	-	6,0 * 10 ¹¹

Légende : PI = allumage commandé ; CI = allumage par compression.

Source : annexe I du Règlement (CE) n° 715/2007.

LIMITES D'ÉMISSION « EURO 6 »

		Masse de référence (RM) (en kg)	Valeurs limites													
			Masse de monoxyde de carbone (CO)		Masse d'hydrocarbures totaux (THC)		Masse d'hydrocarbures non méthaniques (NMHC)		Masse d'oxydes d'azote (NO _x)		Masse combinée d'hydrocarbures et d'oxydes d'azote (THC + NO _x)		Masse de particules (PM)		Nombre de particules (PN)	
			L1 (mg/km)		L2 (mg/km)		L3 (mg/km)		L4 (mg/km)		L2 + L4 (mg/km)		L5 (mg/km)		L6 (mg/km)	
Catégorie	Classe		PI	CI	PI	CI	PI	CI	PI	CI	PI	CI	PI	CI	PI	CI
M	-	Toutes	1 000	500	100	-	68	-	60	80	-	170	4,5	4,5	6,0 * 10 ¹¹	6,0 * 10 ¹¹
N1	I	RM ≤ 1 305	1 000	500	100	-	68	-	60	80	-	170	4,5	4,5	6,0 * 10 ¹¹	6,0 * 10 ¹¹
	II	1 305 < RM ≤ 1 760	1 810	630	130	-	90	-	75	105	-	195	4,5	4,5	6,0 * 10 ¹¹	6,0 * 10 ¹¹
	III	1 760 < RM	2 270	740	160	-	108	-	82	125	-	215	4,5	4,5	6,0 * 10 ¹¹	6,0 * 10 ¹¹
N2	-	toutes	2 270	740	160	-	108	-	82	125	-	215	4,5	4,5	6,0 * 10 ¹¹	6,0 * 10 ¹¹

Légende : PI = allumage commandé ; CI = allumage par compression.

Source : annexe 1 du Règlement (CE) n° 715/2007.

La nouvelle rédaction de l'article L. 421-135 du CIBS fixe le tarif annuel en fonction de la catégorie d'émissions de polluants. Ce tarif est reproduit dans le tableau ci-dessous.

III. L'IMPACT ADMINISTRATIF ET ÉCONOMIQUE

Les mesures contenues dans cet article doivent permettre de :

– renforcer l'incitation au verdissement des achats de véhicules par les sociétés et par les particuliers ;

– accélérer le verdissement du marché des véhicules d'occasion ;

– augmenter les recettes fiscales, même si ces taxes ont, au premier chef, un caractère comportemental ;

– limiter la fraude ou, à tout le moins, certains comportements d'optimisation agressive apparus au cours des dernières années.

*

* *

Article 15

Taxe sur l'exploitation des infrastructures de transport de longue distance

Résumé du dispositif proposé

En premier lieu, le présent article institue, à compter du 1^{er} janvier 2024, une taxe sur l'exploitation des infrastructures de transport de longue distance.

Cette dernière est assise sur les revenus liés à l'exploitation d'une infrastructure de transport de longue distance (à l'exclusion du produit de la vente d'électricité à des personnes autres que des usagers de l'infrastructure et des compensations versées par l'État pour certains coûts supportés par l'exploitant) située sur le territoire métropolitain, sur le territoire des départements d'outre-mer ainsi qu'à Saint-Martin, Saint-Barthélemy et Saint-Pierre-et-Miquelon (sont toutefois exclus de l'assiette de la taxe les revenus retirés de l'exploitation de la voirie et des ports maritimes à Saint-Martin et Saint-Barthélemy, ainsi que les revenus issus de l'exploitation de la voirie classée en route nationale à Saint-Pierre-et-Miquelon).

Les entreprises assujetties à la taxe sont celles dont les revenus d'exploitation d'une infrastructure de transport de longue distance excèdent 120 millions d'euros sur un exercice et dont le niveau de rentabilité, entendu comme le quotient entre leur résultat net et leur chiffre d'affaires, est supérieur à 10 % en moyenne sur les sept derniers exercices.

Le montant de la taxe s'élève à 4,6 % de la fraction de revenus d'exploitation excédant 120 millions d'euros. Le rendement de ce prélèvement est estimé à 600 millions d'euros au titre de l'année 2024, qui seront affectés en intégralité à l'Agence de financement des infrastructures de transport (AFITF) afin de financer les investissements prévus dans le cadre du « plan d'avenir dans les transports ». Compte tenu de ses paramètres, la taxe sera principalement supportée par les sociétés concessionnaires d'autoroutes et les grands aéroports.

En second lieu, le présent article abroge à compter du 1^{er} janvier 2024 la taxe sur les recettes de l'exploitation du réseau autoroutier concédé.

Dernières modifications intervenues

L'ordonnance n° 2021-1842 du 22 décembre 2021 a recodifié les dispositions portant sur la taxe sur la distance parcourue sur le réseau autoroutier concédé et la taxe sur les recettes de l'exploitation du réseau autoroutier concédé au sein du code des impositions des biens et services (CIBS). Auparavant, ces dispositions figuraient respectivement aux articles 302 *bis* ZB et 302 *bis* ZB *bis* du code général des impôts.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté cet article sans modification. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

A. LES IMPOSITIONS DE TOUTE NATURE FRAPPANT LES ENTREPRISES RÉALISANT DES OPÉRATIONS DE TRANSPORT DE LONGUE DISTANCE

Les transports font l'objet d'un ensemble de prélèvements qui ne portent pas spécifiquement sur l'exploitation d'infrastructures et dont l'assiette n'a pas uniquement pour périmètre les déplacements de longue distance.

1. Le transport routier

La taxation des déplacements routiers repose sur un ensemble de prélèvements acquittés par les utilisateurs de véhicules terrestres à moteur, qu'il s'agisse de particuliers ou d'entreprises. Ces prélèvements sont principalement composés de la taxe sur l'immatriculation des véhicules ⁽¹⁾ et des **taxes sur l'affectation des véhicules à des fins économiques** (auparavant plus connues sous le nom de « taxe sur les véhicules de sociétés ») ⁽²⁾.

Cette seconde catégorie regroupe deux taxes frappant les véhicules de tourisme ⁽³⁾ et une taxe pour les véhicules lourds de transport de marchandises.

Cette dernière porte ainsi plus spécifiquement sur les opérations de transport de longue distance. En sont redevables les utilisateurs de poids lourds de plus de 12 tonnes comportant au moins deux essieux. Le tarif annuel de la taxe est déterminé par un barème définit à l'article L. 421-145 du code des impositions des biens et services (CIBS) dépendant du type de véhicule, de son nombre d'essieux, de sa masse en marche maximale et de la présence ou non d'un système de suspension pneumatique sur le véhicule. En fonction de ces paramètres, le tarif de la taxe est compris entre 120 et 932 euros par véhicule.

2. Le transport aérien

Les entreprises exploitant des aéronefs sont soumises à trois taxes distinctes :

– la **taxe sur le transport aérien de passagers**, prévue aux articles L. 422-13 à L. 422-40 du CIBS ;

– la **taxe sur le transport aérien de marchandises**, prévue aux articles L. 422-41 à L. 422-48 du CIBS ;

– la **taxe sur les nuisances sonores aériennes** (articles L. 422-49 à L. 422-57 du CIBS).

(1) Articles L. 421-29 à L. 421-92 du code des impositions des biens et services.

(2) Articles L. 421-93 à L. 421-167 du code des impositions des biens et services.

(3) Articles L. 421-119 à L. 421-144 du code des impositions des biens et services.

a. Les taxes sur le transport aérien de passagers et de marchandises

i. La taxe sur le transport aérien de passagers

Sont redevables de la taxe sur le transport aérien de passagers les entreprises de transport aérien pour tout embarquement de passagers à bord d'un aéronef sur le territoire métropolitain et sur celui des départements d'outre-mer, ainsi que sur le territoire de Saint-Barthélemy, Saint-Martin, de la Nouvelle-Calédonie et de la Polynésie française.

En Corse, cette taxe s'applique également à tout débarquement de passagers réalisant un vol commercial autre qu'en transit direct.

Le montant de la taxe est égal à la somme de plusieurs tarifs :

– le tarif de solidarité, déterminé en fonction des services additionnels dont bénéficient les passagers à bord et de la destination du vol :

– le tarif de l'aviation civile, déterminé en fonction de la destination du vol ;

– le tarif de sûreté et de sécurité, fixé en fonction du type d'aéroport ;

– le tarif de péréquation aéroportuaire, déterminé par arrêté des ministres chargés du budget et de l'aviation civile

Au total, le tarif de la taxe est compris entre 9,56 euros et 88,84 euros par embarquement (et, en ce qui concerne la Corse, par débarquement)⁽¹⁾. Deux catégories de majorations sont toutefois prévues par les dispositions des articles L. 422-29 et L. 422-30 du CIBS :

– les embarquements et débarquements effectués en Corse font l'objet d'une majoration modulée en fonction de la distance de vol et ne pouvant pas excéder 4,57 euros ;

– dans les départements et régions d'outre-mer, une majoration est déterminée par la région où est effectué l'embarquement en fonction de la distance de vol, dans la limite d'un plafond de 4,57 euros.

ii. La taxe sur le transport aérien de marchandises

La taxe sur le transport aérien de marchandises est assise sur tout embarquement de marchandises à bord d'un aéronef réalisant un vol commercial (à l'exception de ceux en transit direct). Le territoire sur lequel s'applique la taxe est le même que celui sur lequel s'applique la taxe sur le transport aérien de passagers.

(1) Toutefois, en application de l'article L. 422-27 du CIBS, les embarquements réalisés à Saint-Barthélemy et Saint-Martin sont exonérés du tarif de solidarité. L'article L. 422-28 du même code prévoit également que les embarquements réalisés en Nouvelle-Calédonie et en Polynésie française sont exonérés des tarifs de l'aviation civile et de solidarité.

Cette taxe est composée d'un tarif d'aviation civile et d'un tarif de sûreté dont le montant dépend de la masse mensuelle de marchandises embarquées ⁽¹⁾.

iii. L'affectation du produit des taxes sur le transport aérien de passagers et de marchandises

Le produit des taxes de transport aérien de passagers et de marchandises est affecté selon les dispositions reprises dans le tableau suivant.

RÉPARTITION DE L'AFFECTATION DU PRODUIT DE LA TAXE SUR LE TRANSPORT AÉRIEN DE PASSAGERS ET DE MARCHANDISES

Type de tarif	Affectation
Tarif de l'aviation civile	Budget annexe <i>Contrôle et exploitation aériens</i>
Tarif de solidarité	Fonds de solidarité pour le développement
	Agence de financement des infrastructures de transport de France (AFITF)
	Budget annexe <i>Contrôle et exploitation aériens</i>
Tarif de sûreté et de sécurité	Exploitation des aérodromes ou groupements d'aérodromes de classe 1 à 3
Tarif de péréquation aéroportuaire	Exploitation des aérodromes ou groupements d'aérodromes de classes 3 et 4
Majoration spécifique à la Corse	Collectivité territoriale de Corse
Majoration spécifique à l'outre-mer	À hauteur de 70 % pour la région d'outre-mer et à hauteur de 30 % pour les communes littorales érigées en stations classées de tourisme de cette même région.

Source : commission des finances, d'après le CIBS.

b. La taxe sur les nuisances sonores aériennes

Les entreprises exploitant des aéronefs sont soumises à la taxe sur les nuisances sonores aériennes pour les décollages – au départ des aérodromes des groupes 1 à 3 – d'un aéronef d'une masse supérieure ou égale à 2 tonnes ⁽²⁾. Sont toutefois exclus du champ de cette taxe les décollages d'aéronef d'État et les décollages d'aéronefs exploités aux fins de mission de protection civile et de lutte contre les incendies.

Le montant de la taxe est égal au produit entre un tarif propre à chaque aérodrome, un coefficient propre à chaque aéronef et un logarithme décimal de la masse maximale au décollage de l'aéronef (exprimée en tonnes), déterminé par arrêté du ministre chargé de l'aviation civile.

(1) En 2023, le tarif d'aviation civile s'élève à 1,46 euro par tonne et le tarif de sûreté s'élève à un euro par tonne.

(2) En application de l'article L. 6360-1 du code des transports, sont concernées les aérodromes de Nantes-Atlantique, Paris-Charles de Gaulle, Paris-Le Bourget, et Paris-Orly (classe 1), l'aérodrome de Toulouse-Blagnac (classe 2) et les aérodromes pour lesquels 20 000 mouvements d'aéronefs de masse maximale au décollage supérieure ou égale à 20 tonnes ou 50 000 mouvements d'aéronefs d'une masse supérieure à 2 tonnes ont été comptabilisés sur les cinq années civiles précédentes (classe 3).

En application de l'article L. 422-57 du CIBS, le produit de la taxe est affecté aux exploitants des aérodromes pour contribuer au financement de dispositions nécessaires à l'atténuation des nuisances sonores.

3. Le transport ferroviaire

Les entreprises autorisées à exploiter des services de transport ferroviaire de voyageurs étaient, jusqu'au 1^{er} janvier 2023, redevables de la contribution de solidarité territoriale (CST) et de la taxe sur le résultat des entreprises ferroviaires (TREF).

La CST, prévue à l'article 302 *bis* ZC du code général des impôts (désormais abrogé), était assise sur le chiffre d'affaires hors taxe réalisé sur les prestations de transport ferroviaire de voyageurs et les prestations commerciales qui leur sont directement liées. Son taux, fixé par arrêté des ministres chargés du transport, de l'économie et du budget, était compris entre 0,1 % et 3 %. Le rendement de cette taxe s'élevait à 16 millions d'euros.

La TREF, prévue à l'article 235 *ter* ZF du code général des impôts (désormais abrogé), était due par les entreprises redevables de la CST dont le chiffre d'affaires excédait 300 millions d'euros. Cette taxe était assise sur le résultat imposable à l'impôt sur les sociétés (IS) et son taux, fixé par arrêté des ministres chargés du transport, de l'économie et du budget, était compris entre 5 % et 25 %. Son rendement était par ailleurs plafonné à 226 millions d'euros ⁽¹⁾.

4. Le transport maritime

Le transport maritime de passagers fait l'objet de deux prélèvements distincts :

– une taxe sur le transport de passagers à destination d'espace naturels protégés, prévue aux articles L. 423-47 à L. 426-56 du CIBS ;

– une taxe sur le transport de passagers dans certains territoires côtiers, prévue aux articles L. 423-57 à L. 423-63 du CIBS.

Cette dernière porte plus spécifiquement sur l'embarquement ou le débarquement de passagers à bord d'un navire armé pour un usage professionnel en Corse.

Le montant de cette taxe, dont sont redevables les entreprises qui arment les navires, est fixé par l'Assemblée de Corse en fonction de la distance maritime parcourue, sous réserve de l'application d'un plafond de 4,57 euros.

(1) En pratique, la TREF et la CST étaient exclusivement acquittées par SNCF Voyageurs afin de financer le mécanisme de péréquation entre les activités rentables du transport ferroviaire de voyageurs et les trains d'équilibre du territoire (TET), dont l'exploitation est déficitaire.

B. LES PRÉLÈVEMENTS ASSIS SUR L'EXPLOITATION D'INFRASTRUCTURES DE TRANSPORT : LE RÉGIME FISCAL DES SOCIÉTÉS CONCESSIONNAIRES D'AUTOROUTES

Outre la réalisation d'opérations de transport, l'exploitation des infrastructures de transport routier fait l'objet de prélèvements assis sur les revenus des sociétés concessionnaires d'autoroutes.

1. Les sociétés concessionnaires d'autoroutes

Une concession autoroutière désigne un contrat en vertu duquel l'État confie à un opérateur la mission de conception, de financement, de construction, d'entretien et d'exploitation d'une infrastructure autoroutière. En contrepartie, les concessionnaires se financent en prélevant des péages acquittés par les automobilistes.

Les contrats de concession sont par ailleurs conclus pour une durée limitée, qui doit permettre au concessionnaire d'amortir les investissements auxquels il a consenti.

Le réseau autoroutier concédé représentait en 2020 près de 9 100 kilomètres d'autoroutes ⁽¹⁾, dont la gestion est assurée par 19 sociétés concessionnaires d'autoroutes (SCA) :

– sept sociétés dites historiques, qui enregistrent 95 % du chiffre d'affaires de l'ensemble des SCA : Autoroutes du sud de la France (ASF), Autoroutes Esterel-Côte d'Azur (Escota), Autoroutes Paris-Rhin-Rhône (APRR), la société des autoroutes Rhône-Alpes (AERA), la société des autoroutes du nord et de l'est de la France (SANEF), la société des autoroutes Paris-Normandie (SAPN) et Cofiroute ;

– dix sociétés dites récentes ;

– deux sociétés d'économie mixte de concession autoroutières (SEMCA) : Autoroutes du tunnel du Mont-Blanc (ATMB) et la société française du tunnel routier du Fréjus (SFTRF).

(1) *Inspection générale des finances, Le modèle économique des sociétés concessionnaires d'autoroutes, février 2021.*

LES SOCIÉTÉS CONCESSIONNAIRES D'AUTOROUTES EN 2022



Source : Association française des sociétés d'autoroutes (AFSA).

2. Les prélèvements spécifiques dont sont redevables les sociétés concessionnaires d'autoroutes

Outre une redevance domaniale versée à l'État pour le droit d'exploiter les infrastructures autoroutières sur le domaine public, les SCA sont redevables de deux prélèvements fiscaux spécifiques.

a. La taxe sur la distance parcourue sur le réseau autoroutier concédé

La réalisation d'un trajet sur le réseau autoroutier concédé donne lieu au paiement d'une taxe dont les paramètres sont définis aux articles L. 421-175 à L. 421-180 du CIBS.

Le montant de cette taxe (également connue sous le nom de « taxe d'aménagement du territoire ») est égal au produit d'un tarif unitaire par la distance

parcourue par l'utilisateur. Le tarif unitaire, fixé par la loi au titre de l'année 2019, évolue chaque année en tenant compte de 70 % de l'inflation ⁽¹⁾.

Le produit de cette taxe est affecté à l'AFITF, dans la limite d'un plafond. Ce dernier s'élevait à **566,7 millions d'euros** en application des dispositions de l'article 116 de la loi de finances pour 2023 ⁽²⁾. Le solde prévisionnel du produit de la taxe, s'élevant à 113,3 millions d'euros pour 2023, est reversé au budget général.

Pour 2024, le rendement prévisionnel de cette taxe est estimé à **751 millions d'euros**, pour un plafond d'affectation en faveur de l'AFITF s'élevant, conformément à ce que prévoient les dispositions de l'article 28 du projet de loi de finances pour 2024, à **566,7 millions d'euros**.

b. La taxe sur les recettes de l'exploitation du réseau autoroutier concédé

La taxe sur les recettes d'exploitation des SCA (également nommée taxe pour frais de contrôle) est prévue par les articles L. 421-181 à L. 421-185 du CIBS.

Elle est assise sur la part du chiffre d'affaires des SCA afférent à l'activité concédée réalisée au cours d'un exercice, après application d'une minoration de 200 millions d'euros par redevable.

Son taux est déterminé par arrêté conjoint des ministres chargés du budget et des transports et doit être compris entre 0,15 ‰ et 0,4 ‰. Cette taxe était, jusqu'à sa rebudgétisation en 2020 ⁽³⁾, affectée à l'Autorité des transports (ART) dans la limite de 2,6 millions d'euros. Son rendement pour l'année 2022 s'est élevé à **2,8 millions d'euros**.

3. La clause de stabilité fiscale applicable aux sociétés concessionnaires d'autoroutes historiques

Le protocole d'accord entre l'État et les sept sociétés concessionnaires historiques, signé le 9 avril 2015, a ajusté les stipulations des cahiers des charges de ces mêmes sociétés.

Ce protocole poursuivait plusieurs objectifs ayant trait aux efforts d'investissement devant être réalisés par les SCA pour moderniser le réseau autoroutier, à la stabilisation de l'équilibre économique des concessions et au plafonnement de leur rentabilité. Il prévoyait également le versement par les SCA d'une contribution volontaire exceptionnelle (CVE) annuelle de 60 millions d'euros pendant 20 ans au profit de l'AFITF.

(1) En 2023, ce tarif est égal à 7,83 euros pour 1 000 kilomètres parcourus.

(2) Loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023.

(3) Article 81 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

En contrepartie, l'article 32 du cahier des charges des sociétés APRR, AREA, Escota, ASF, SAPN et Sanef a été modifié afin de renforcer la clause de neutralisation fiscale dont bénéficient ces mêmes sociétés.

Il est ainsi prévu qu'en cas « de modification, de création ou de suppression [...] d'impôt, de taxe, ou de redevance, y compris non fiscale, spécifiques aux sociétés concessionnaires d'autoroutes, les parties se rapprocheront, à la demande de l'une ou de l'autre, pour examiner si cette modification, création ou suppression est de nature à dégrader ou améliorer l'équilibre et financier de la concession, tel qu'il existait préalablement à la création, modification ou suppression dudit impôt, taxe ou redevance. Dans l'affirmative, les parties arrêtent, dans les meilleurs délais, les mesures de compensation, notamment tarifaires, à prendre en vue d'assurer, dans le respect du service public, des conditions économiques et financières ni détériorées ni améliorées »⁽¹⁾.

L'article 32 du cahier des charges de la société Cofiroute, non modifié par le protocole d'accord, prévoyait déjà un dispositif de compensation similaire.

En pratique, les mesures de compensation dont pourraient se prévaloir les SCA dans le cadre de ce même article 32 peuvent se traduire par une augmentation des tarifs des péages autoroutiers.

La détermination du tarif des péages

L'article L. 122-4 du code de la voirie routière dispose que, pour assurer la couverture totale ou partielle des dépenses de toute nature liées à la construction, à l'exploitation, à l'entretien, à l'aménagement ou à l'extension d'une infrastructure autoroutière, un péage peut être institué par décret en Conseil d'État.

Le décret n° 95-81 du 24 janvier 1995 prévoit ainsi que les tarifs de péage sont fixés dans les conditions définies par le cahier des charges des SCA et que leur majoration ne peut être inférieure à 70 % de l'inflation constatée d'une année sur l'autre. Ce même décret prévoit par ailleurs la possibilité pour la société concessionnaire et le concédant de conclure un contrat de plan pour 5 ans, prévoyant, en échange d'engagements pris par le concessionnaire, de bénéficier d'une règle d'évolution des tarifs des péages plus avantageuse définie par ce même contrat.

Dans le cas où un contrat de plan n'a pas été signé, les tarifs des péages sont fixés par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et de l'équipement, après consultation de la société concessionnaire.

Saisi par le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique, **le Conseil d'État a rendu un avis le jeudi 8 juin 2023⁽²⁾ ayant pour objet d'apprécier les conditions dans lesquelles les sociétés**

(1) Avant 2015, l'article 32 des contrats de concession prévoyait également un encadrement de la taxation des SCA. Pour que ces dernières puissent bénéficier d'une compensation, il fallait néanmoins que la création d'une taxe nouvelle ou la modification des taxes et redevances existantes compromettent « gravement l'équilibre de la concession ».

(2) Conseil d'État, Avis n° 407004, 8 juin 2023.

titulaires d'un contrat de concession autoroutière peuvent être mises à contribution pour financer le « plan d'avenir pour les transports », présenté par la Première ministre le 24 février 2023.

Dans le cadre de ce plan, 8,6 milliards d'euros seront alloués par l'État dans le cadre du volet « mobilités » des contrats de plan État-Régions (CPER), dont la négociation est en cours ⁽¹⁾. Il est également prévu d'investir 100 milliards d'euros dans le transport ferroviaire à horizon 2040.

En premier lieu, le Conseil d'État écarte la possibilité d'opérer une neutralisation législative du dispositif de compensation prévu à l'article 32 des cahiers des charges des SCA. Il estime à cet égard que « *la clause dont la neutralisation est envisagée [semble devoir être regardée], au sens de la jurisprudence constitutionnelle, comme un élément essentiel de l'économie générale des contrats en cause* ». Par conséquent, une disposition dégradant l'équilibre économique et financier des concessions tout en neutralisant la clause de compensation prévue par les contrats présenterait « *quel que soit l'objectif d'intérêt général poursuivi, un risque élevé d'être regardée par le juge constitutionnel comme portant une atteinte manifestement disproportionnée au droit au maintien des conventions légalement conclues* ».

Également interrogé par le Gouvernement sur l'interprétation à donner aux stipulations du cahier des charges des SCA, le Conseil d'État considère en revanche que ces dernières limitent le droit à compensation aux seules modifications ou création d'impôt, de taxes, ou de redevances – y compris non fiscales – qui pèseraient « *spécifiquement* » sur les SCA. Le Conseil d'État observe ainsi que le sens commun de l'adjectif « *spécifique* » renvoie, « *comme en droit des contributions ou impositions, à ce qui est propre à un ensemble, une catégorie et à eux seuls* ». Il semble donc admettre qu'une disposition fiscale qui frapperait un ensemble d'acteurs économiques aux caractéristiques similaires, parmi lesquels les SCA, pourrait ne pas entraîner *de jure* la mise en œuvre du dispositif de compensation de l'article 32.

Toutefois, le Conseil d'État précise qu'une contribution pourrait entrer dans le champ de l'article 32 et ouvrir droit à compensation, quand bien même elle ne viserait pas exclusivement les SCA, si elle avait pour effet pratique de peser « *exclusivement ou quasi exclusivement sur elles* ».

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le **1° du I** du présent article abroge les dispositions portant sur la taxe sur les recettes de l'exploitation du réseau autoroutier concédé.

(1) Parmi ces 8,6 milliards d'euros, 30 % seront consacrés au ferroviaire, 30 % aux transports collectifs, 18 % au secteur routier, 10 % aux services express régionaux métropolitains, 10 % aux ports et voies navigables et 2 % aux véloroutes.

Le **2° du I** du présent article complète le titre II du livre IV du CIBS par un chapitre V instituant une taxe sur l'exploitation des infrastructures de transport de longue distance.

Ce chapitre est composé de neuf sous-section définissant l'assiette, le taux ainsi que les modalités de recouvrement et de contrôle de la taxe.

A. L'ASSIETTE DE LA TAXE

En vertu des dispositions des articles **L. 425-1 à 425-3** insérés dans le CIBS, la taxe est assise sur les revenus retirés de l'exploitation d'une ou de plusieurs infrastructures de transport de longue distance lorsque :

– l'exploitation est rattachée au territoire métropolitain, au territoire des départements d'outre-mer ou au territoire de Saint-Barthélemy, de Saint-Martin ou de Saint-Pierre-et-Miquelon ⁽¹⁾ ;

– les revenus de l'exploitation encaissés au cours de l'année civile excèdent 120 millions d'euros ;

– le niveau moyen de rentabilité de l'exploitant excède 10 %.

1. Les infrastructures de transport incluses dans l'assiette de la taxe

● L'article **L. 425-4** prévoit qu'une infrastructure de transport de longue distance correspond aux infrastructures qui permettent des déplacements de personnes ou de marchandises sur une longue distance – qui s'entendent de ceux dont l'origine et la destination ne relèvent pas du ressort d'une même autorité organisatrice de la mobilité – au moyen d'engins de transport routier, ferroviaire ou guidé, d'aéronefs ou d'engins flottants.

Toutefois, la voirie et les ports maritimes sont exclus du périmètre de la taxe à Saint-Barthélemy et à Saint-Martin. S'agissant de Saint-Pierre-et-Miquelon, la voirie classée en route nationale est placée hors du champ de la taxe.

● Pour être rattaché au territoire de taxation, l'article **L. 425-5** inséré dans le CIBS prévoit plusieurs conditions cumulatives relatives à l'infrastructure :

– elle doit être en totalité située sur le territoire de taxation mentionné précédemment ;

– elle ne doit pas être principalement utilisée pour la réalisation de déplacements autorisés par un État étranger dans le cadre d'une convention conclue avec ce dernier.

(1) Par coordination, le IV du présent article prévoit que ses dispositions sont applicables à Saint-Martin, Saint-Barthélemy et Saint-Pierre-et-Miquelon.

2. Un critère fondé sur la rentabilité de l'activité exercée par l'exploitant

Sont redevables de la taxe les seuls exploitants d'infrastructures de transport de longue distance dont le niveau de rentabilité excède un seuil de 10 %.

En application de l'article **L. 425-7** inséré dans le CIBS, le niveau moyen de rentabilité de l'exploitant est apprécié sur un exercice comptable en calculant le rapport entre son résultat net ⁽¹⁾ et son chiffre d'affaires, déterminés dans les conditions prévues par les règlements publiés par l'Autorité des normes comptables (ANC) :

$$\text{Niveau de rentabilité} = \frac{\text{Résultat net}}{\text{Chiffre d'affaires}}$$

Le niveau moyen de rentabilité d'un exploitant s'entend par ailleurs de la moyenne de sa rentabilité sur les sept derniers exercices comptables achevés en excluant, parmi eux, les deux exercices pour lesquels ce niveau est le plus élevé et les deux exercices pour lesquels il est le plus faible.

Ainsi, pour apprécier au titre de l'année 2024 le niveau moyen de rentabilité d'une entreprise exploitant une infrastructure de transport, il convient de comparer son chiffre d'affaires et son résultat net sur ses exercices comptables de la période 2017-2023.

Pour l'entreprise considérée dans l'exemple ci-dessous, les deux exercices pour lesquels le niveau de rentabilité est le plus élevé sont les exercices 2021 et 2019 : il convient donc d'exclure ces années du calcul. Il en va de mêmes pour les exercices 2017 et 2020, pour lesquels le niveau de rentabilité est le plus faible.

RENTABILITÉ MOYENNE D'UN EXPLOITANT D'INFRASTRUCTURE DE TRANSPORT DE LONGUE DISTANCE

(en millions d'euros)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Chiffre d'affaires	15 000	10 000	12 000	13 000	11 000	13 000	13 000
Résultat net	1 200	1 000	2 000	9 000	1 600	1 400	1 500
Niveau de rentabilité	8 %	10 %	17 %	7 %	15 %	11 %	12 %

Source : commission des finances.

Le niveau moyen de l'entreprise sur les trois exercices dont il est tenu compte est 11,2 %. Elle est donc assujettie à la taxe pour la part de ses revenus d'exploitation excédant 120 millions d'euros.

3. Les revenus constituant l'assiette de la taxe

Sont pris en compte pour déterminer le montant de taxe dû les revenus de l'exploitation d'une ou plusieurs infrastructures de transport de longue distance. Ces

(1) Le montant de la taxe sur les infrastructures de transport de longue distance est neutralisé du décompte des charges permettant de calculer le résultat net de l'exploitant.

derniers s'entendent, aux termes de l'article **L. 425-6** inséré dans le CIBS, de l'ensemble des contreparties, hors TVA, obtenues ou à obtenir par l'entreprise au titre des opérations économiques qu'elle réalise. Il s'agit donc du chiffre d'affaires de l'exploitant, sous réserve de la neutralisation des certaines contreparties.

- Ne sont en premier lieu pas prises en compte les contreparties répondant aux conditions cumulatives suivantes :

- elles relèvent d'activités distinctes et indépendantes de l'exploitation d'une infrastructure de transport de longue distance rattachée au territoire de taxation ;

- elles ne sont pas réalisées au moyen de l'infrastructure de transport ;

- elles ne résultent pas d'une valorisation du domaine relatif à une telle infrastructure ou à ses accessoires.

Par conséquent, la mise en valeur de l'assiette foncière de l'exploitation (notamment les revenus retirés de la location de locaux ou de sous-sols) est prise en compte pour calculer le montant de la taxe.

- Sont également exclues de l'assiette de la taxe les contreparties obtenues au titre de la vente d'électricité produite par l'entreprise à d'autres personnes que les usagers des infrastructures de transport exploitées. Il s'agit ici d'exclure les revenus pouvant être notamment retirés de l'exploitation de barrages permettant de rendre un fleuve navigable ou des panneaux photovoltaïques placés sur tout ou partie de l'infrastructure.

- Sont enfin exclues de l'assiette de la taxe les sommes versées par les collectivités publiques en compensation des coûts déterminés par décret imputables à l'accomplissement de missions régaliennes ou d'actions de prévention ou de correction des dommages environnementaux (dont la perception ne génère par nature aucune rentabilité).

B. LE MONTANT ET LE RECouvreMENT DE LA TAXE

L'article **L. 425-12** inséré dans le CIBS prévoit que le montant de la taxe est égal au produit entre la fraction des revenus d'exploitation excédant 120 millions d'euros et un taux de **4,6 %**.

La taxe est déclarée selon les règles de droit commun prévues par le titre VI du livre I^{er} du CIBS. Les dates d'échéance déclaratives devront, en vertu de ces dispositions, être déterminées par arrêté ministériel.

L'article **L. 425-17** inséré dans le CIBS prévoit que le paiement de la taxe est réalisé sous forme d'acomptes, conformément aux dispositions du titre VII du même livre I^{er} du CIBS. En conséquence et en application de l'article **L. 172-3** du CIBS, le nombre et les échéances de ces acomptes sont déterminés par décret.

C. L’AFFECTATION DE LA TAXE

Le **III** du présent article modifie l’article L. 1512-20 du code des transports afin d’affecter, dans la limite d’un plafond, le produit de la taxe sur l’exploitation des infrastructures de transport de longue distance à l’AFITF. Ce plafond, défini par l’article 28 du projet de loi de finances pour 2024, s’élève à 600 millions d’euros – soit le rendement supposé de la taxe (cf. *infra*).

D. L’IMPOSSIBILITÉ DE DÉDUIRE LE MONTANT DE LA TAXE DE L’ASSIETTE DE L’IS

Le **II** du présent article modifie l’article 39 du code général des impôts et prévoit que le montant de la taxe sur l’exploitation des infrastructures de transport de longue distance ne peut être déduit du bénéfice net servant au calcul de l’impôt sur les bénéfices. Ce même **II** prévoit également que la taxe annuelle sur les émissions de dioxyde de carbone et la taxe annuelle sur l’ancienneté applicables aux véhicules de tourisme ne sont pas déductibles de l’assiette de l’IS ⁽¹⁾.

E. L’INCIDENCE BUDGÉTAIRE DE LA TAXE

Le rendement de la taxe sur l’exploitation des infrastructures de transport de longue distance est estimé à **600 millions d’euros** pour 2024. La totalité de son produit serait alors affecté à l’AFITF afin, selon le Gouvernement, de financer les investissements prévus dans le cadre du « plan d’avenir dans les transports », notamment dans le secteur ferroviaire, pour réduire les effets des mobilités sur l’environnement.

En raison de ses paramètres (notamment les seuils de rentabilité et de revenus), la taxe serait supportée à 80 % par les concessions autoroutières et à 20 % par les grands aéroports (Paris-Charles De Gaulle, Orly, Lyon, Marseille et Nice). La société Aéroport de Paris a ainsi annoncé par voie de presse que pour ce qui la concerne, l’assiette de la taxe aurait porté sur 2,2 milliards d’euros au regard de ses résultats de l’année 2022 (pour un chiffre d’affaires total de 4,7 milliards d’euros). La société estime ainsi qu’elle sera redevable, sur la base de ces données, d’un montant de taxe d’environ 100 millions d’euros par an ⁽²⁾.

*

* *

(1) Cet ajustement relève d’une mesure de coordination, dans la mesure où avant sa recodification au sein du CIBS, la taxe sur les véhicules de sociétés n’était, en application des dispositions de l’article 1010 du CGI en vigueur jusqu’au 1^{er} janvier 2022, pas déductible de l’assiette de l’IS.

(2) ADP, Communiqué financier du 27 septembre 2023.

Article 16

Réforme des redevances des agences de l'eau

Résumé du dispositif et effets principaux

Le présent article modifie plusieurs redevances affectées aux agences de l'eau, portant sur l'eau potable et sur l'assainissement et la pollution de l'eau. Cette réforme permet d'augmenter le rendement de ces redevances de 325 millions afin de financer le « Plan eau » annoncé par le Président de la République le 30 mars 2023, tout en rééquilibrant la charge fiscale sur l'eau pesant sur les différentes catégories de redevables (secteur de l'énergie, agriculture, industrie, eau potable).

Quatre évolutions sont proposées par le présent article dont l'entrée en vigueur est prévue le 1^{er} janvier 2025.

En premier lieu, il prévoit, en substitution des actuelles redevances pour pollution d'origine domestique et pour modernisation des réseaux de collecte, la création d'une redevance sur la consommation d'eau potable et de deux redevances pour la performance des réseaux d'eau potable et des systèmes d'assainissement collectif.

En deuxième lieu, il renforce la redevance pour pollutions diffuses qui porte sur les produits phytopharmaceutiques, en relevant le tarif associé aux substances les plus nocives pour la santé et l'environnement.

En troisième lieu, il permet une meilleure articulation de la redevance pour prélèvement sur la ressource en eau avec le principe du préleveur-payeur. Le relèvement des tarifs plafonds, combiné à l'introduction de seuils minimum pour fixer les tarifs d'imposition, permettra de renforcer le signal-prix associé à la raréfaction de l'eau.

En dernier lieu, il prévoit que les tarifs ou l'encadrement tarifaire prévus pour le calcul de chacune des « redevances des agences de l'eau » soient indexés chaque année sur l'inflation.

Dernières modifications législatives intervenues

La dernière modification des redevances pour pollution d'origine domestique et pour modernisation des réseaux de collecte est issue de l'article 72 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

La dernière modification de la redevance pour pollution de l'eau d'origine non domestique est issue de l'article 167 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

La redevance pour prélèvement sur la ressource en eau a été réformée par l'article 116 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016.

La dernière modification de la redevance pour pollutions diffuses est intervenue par la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, qui a permis d'imposer davantage les substances les plus dangereuses et de majorer le tarif applicable aux substances dont la substitution est, à terme, envisagée en raison de leur particulière nocivité.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

Avant de rejeter la première partie du projet de loi de finances pour 2024, la commission a adopté cet article sans modification.

I. L'ÉTAT DU DROIT

A. LES AGENCES DE L'EAU

Créées par la loi du 16 décembre 1964 relative au régime et à la répartition des eaux et à la lutte contre leur pollution, et réformées par la **loi du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques (LEMA)**, les **six agences de l'eau** (bassins Adour-Garonne, Artois-Picardie, Loire-Bretagne, Rhin-Meuse, Rhône-Méditerranée et Corse et Seine-Normandie) sont des établissements publics à caractère administratif et sont placées sous la tutelle du ministère chargé de l'environnement.

Leur conseil d'administration est composé de trente-trois membres représentant en nombre égal l'État, les collectivités territoriales et les usagers, auxquels s'ajoutent le président et le représentant du personnel.

Les **agences de l'eau** assurent la **mise en œuvre des directives communautaires** dans le domaine de l'eau, notamment la directive n° 2000/60/CE du 23 octobre 2000 établissant un cadre pour une politique communautaire dans le domaine de l'eau (DCE).

Elles organisent aussi la **planification et le financement des politiques de l'eau au niveau d'un ou plusieurs bassins hydrographiques**, leur objectif étant de contribuer à l'atteinte du bon état des eaux en réduisant l'incidence des activités humaines par la préservation des ressources, mais aussi de satisfaire les besoins des usagers à travers la recherche d'un équilibre entre les ressources et les utilisations rationnelles de l'eau (article L. 213-8-1 du code de l'environnement).

Elles assurent enfin le secrétariat des **comités de bassin**.

Pour mémoire, les **comités de bassin** se composent de trois collèges prévus par l'article L. 213-8 du code de l'environnement :

– le collège des **collectivités locales** (communes, départements, régions), qui représente 40 % des sièges, dont la moitié est attribuée aux communes ;

– le collège des **représentants des usagers de l'eau** (industries de transformation, hydroélectricité, agriculture, associations de pêche, de consommateurs, de protection de la nature), qui représente également 40 % des sièges ;

– le collège des **représentants de l'État**, qui compte 20 % des sièges.

Il existe **sept comités de bassins**, qui correspondent aux six bassins du continent, auxquels s'ajoute le bassin de Corse, dont le secrétariat est assuré conjointement par la collectivité territoriale de Corse et l'agence de l'eau Rhône-Méditerranée-Corse.

B. LE FINANCEMENT DES AGENCES DE L'EAU REPOSE SUR DES REDEVANCES QUI LEUR SONT AFFECTÉES

L'article L. 213-10 du code de l'environnement définit sept catégories de redevances perçues auprès des personnes publiques ou privées en application du « principe de prévention et du principe de réparation des dommages à l'environnement » et affectées aux agences de l'eau :

– une **redevance pour pollution de l'eau**, qui recouvre la redevance pour pollution de l'eau d'origine non domestique (article L. 213-10-2 du code de l'environnement) et la redevance pour pollution de l'eau d'origine domestique (article L. 213-10-3). Le rendement annuel de ces deux redevances est de 1,1 milliard d'euros ;

– une **redevance pour modernisation des réseaux de collecte** dont le rendement annuel est de 450 millions d'euros, qui regroupe une redevance applicable aux redevables de la redevance pour pollution d'origine non domestique (article L. 213-10-5) et une redevance applicable aux gestionnaires des réseaux publics d'assainissement collectif (article L. 213-10-6) ;

– une **redevance pour prélèvement sur la ressource en eau**, qui se subdivise en deux catégories : la redevance de « droit commun » et les redevances qui obéissent à des modalités de calcul spécifiques (article L. 213-10-9). Le rendement annuel de ces deux redevances est de 402 millions d'euros en 2021 ;

– une **redevance pour pollutions diffuses** (article L. 213-10-8) dont le produit annuel est de 183 millions d'euros ;

– une **redevance pour protection du milieu aquatique** (article L. 213-10-12) dont le rendement annuel est de 7,6 millions d'euros ;

– une **redevance pour stockage d'eau en période d'étiage** (article L. 213-10-10) dont le rendement annuel est de 0,19 million d'euros ;

– une **redevance pour obstacle sur les cours d'eau**. L'article L. 213-10-11 prévoyant cette redevance a été abrogé par l'article 195 de la loi de finances pour 2019, mais toutes les coordinations associées à cette abrogation n'ont pas été effectuées dans le code de l'environnement.

Enfin, l'article 81 de la loi de finances pour 2020 ⁽¹⁾ a prévu l'affectation de la **redevance cynégétique aux agences de l'eau** et le financement par ces dernières du nouvel Office français de la biodiversité créée au 1^{er} janvier 2020 ⁽²⁾. Elle ne figure pas au nombre des redevances énumérées à l'article L. 213-10 du code de l'environnement et son rendement s'élève à 46 millions d'euros.

⁽¹⁾ Loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

⁽²⁾ En application de la loi n° 2019-773 du 24 juillet 2019 portant création de l'Office français de la biodiversité, modifiant les missions des fédérations des chasseurs et renforçant la police de l'environnement.

L'ensemble de ces redevances, recouvrées par les agences de l'eau, représentait un produit annuel fixe de 2,2 milliards d'euros depuis 2021.

Pour chaque redevance, la loi précise les assiettes et fixe les plafonds. **En revanche, il appartient aux instances de bassin de définir une politique de zonage et d'adopter les taux des redevances dans la limite de ces plafonds (article L. 213-9-1).** Les taux des redevances des agences de l'eau, ainsi que le taux des subventions accordées aux différents types de travaux et les règles d'éligibilité des projets sont en effet adoptés par le conseil d'administration de chaque agence, sur avis conforme du comité de bassin.

Le recouvrement des redevances a pu apparaître comme complexe et a déjà conduit à des simplifications. L'article 131 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 a ainsi précisé que le recouvrement de la redevance pour pollution de l'eau d'origine domestique est réalisé par l'exploitant du service d'eau potable et que celui de la redevance pour modernisation des réseaux de collecte d'origine domestique est réalisé par le service d'assainissement. L'article 81 de la loi de finances pour 2020 a poursuivi la simplification du circuit de financement avec pour objectif d'affecter l'ensemble des redevances sur l'eau et des redevances cynégétiques aux agences de l'eau.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article procède à deux modifications conçues dans le sens d'un renforcement des principes « pollueur-payeur » et « préleveur-payeur » :

- il réforme la fiscalité applicable à l'eau potable et l'assainissement ;
- il assure le financement du « plan eau » à hauteur de 475 millions d'euros ⁽¹⁾ à partir de 2025 en mobilisant la fiscalité applicable aux prélèvements d'eau, tout en rééquilibrant la charge fiscale pesant sur les différentes catégories de redevables (secteur de l'énergie, agriculture, industrie, eau potable).

⁽¹⁾ *Les modifications des redevances des agences de l'eau permettront de dégager un rendement supplémentaire de 325 millions d'euros tandis que la suppression des primes épuratoires conduira à baisser les dépenses des agences de l'eau de 150 millions d'euros, soit un total de 475 millions d'euros de ressources supplémentaires pour financer le « plan eau ».*

SYNTHÈSE DE LA RÉFORME DES REDEVANCES PROPOSÉE PAR LE PRÉSENT ARTICLE

Nom de la redevance	Article correspondant du code de l'environnement	Nom de la redevance	Article correspondant du code de l'environnement
<i>Avant la réforme</i>		<i>Après la réforme</i>	
Redevance pour pollution de l'eau d'origine non domestique	L. 213-10-2	Redevance pour pollution d'origine non domestique des industriels non raccordés au réseau public de collecte des eaux usées	L. 231-10-2
		Redevance pour pollution de l'eau par les activités d'élevage	L. 213-10-3
Redevance pour pollution de l'eau d'origine domestique	L. 213-10-3	Redevance sur la consommation d'eau potable	L. 213-10-4
Redevance pour modernisation des réseaux de collecte	L. 213-10-5	Redevances pour la performance des réseaux d'eau potable	L. 213-10-5
		Redevance pour la performance des systèmes d'assainissement collectif	L. 213-10-6
Redevance pour prélèvement sur la ressource en eau	L. 213-10-9	<i>Sans changement</i>	
Redevance pour pollutions diffuses	L. 213-10-8		
Redevance pour protection du milieu aquatique	L. 213-10-12		
Redevance pour stockage d'eau en période d'étiage	L. 213-10-10		
Redevance cynégétique	L. 423-21-1		

Source : commission des finances

A. LA RÉFORME DES REDEVANCES D'EAU POTABLE ASSURERA UN RENDEMENT ÉQUIVALENT AVEC UNE ACCENTUATION DU SIGNAL PRIX ASSOCIÉ À LA CONSOMMATION D'EAU POTABLE

Les redevances de modernisation des réseaux de collecte et de pollution domestique constituent le premier bloc des redevances des agences de l'eau (les deux autres sont la redevance pour prélèvement et la redevance pour pollutions diffuses).

Elles représentent l'essentiel des recettes des agences de l'eau avec 1,6 milliard d'euros par an, sur un total de 2,2 milliards d'euros au total pour l'ensemble des redevances.

Ces redevances sont appelées à évoluer du fait de la disparition fin 2024 des primes de performance épuratoire, qui étaient versées aux services d'assainissement les plus performants.

Conduite à iso-fiscalité, la réforme des redevances d'eau potable générera le même rendement par agence de l'eau ⁽¹⁾ mais se traduira par une fiscalité plus élevée pour les consommateurs d'eau les plus importants et les collectivités les moins performantes en matière de gestion des réseaux d'eau potable et d'assainissement collectif.

La réforme proposée s'appuie sur les travaux des « Assises de l'eau » de 2019 et du « Varenne agricole » de 2021.

Sous la présidence de M. Hervé Paul, vice-président de la Métropole Nice Côte d'Azur, **la réforme a été élaborée dans le cadre du Comité consultatif sur le prix et la qualité des services publics d'eau et d'assainissement (CCQSPEA), qui émane du comité national de l'eau (CNE)** ⁽²⁾.

1. Les redevances existantes et les primes épuratoires

● Prévues à l'article L. 213-10-3 du code de l'environnement, **la redevance pour pollution d'origine domestique** est due par les usagers, autres qu'industriels, raccordés aux réseaux de distribution d'eau potable sur la base de leur consommation en eau.

● Conformément aux articles L. 213-10-5 et L. 213-10-6 du code de l'environnement, **la redevance pour modernisation des réseaux de collecte**, qui s'applique aux usagers, domestiques ou industriels, raccordés au réseau d'assainissement collectif, est prélevée sur la base du volume d'eau assaini.

● Par ailleurs, une **prime dite « de performance épuratoire »** est reversée chaque année aux services publics d'assainissement performants à hauteur de 150 millions d'euros. Prévues par le V de l'article L. 213-10-3 du code de l'environnement, il s'agit d'aides financières versées par les agences de l'eau aux maîtres d'ouvrage publics (syndicats d'assainissement) et privés (par exemple les campings) de stations d'épuration traitant les pollutions domestiques.

Les primes d'épuration sont un dispositif incitant à améliorer la qualité de l'eau (en allant au-delà de la réglementation des normes minimales) et pénalisant les dispositifs d'épuration mal maîtrisés, en récompensant les résultats et pas seulement les moyens mis en œuvre.

Le rapport IGF-CGEDD sur l'avenir des opérateurs de l'eau et de la biodiversité publié en 2018 préconisait un « abandon définitif des primes épuratoires, dont l'efficacité n'est pas démontrée » concomitante d'une rénovation

⁽¹⁾ Au total, le rendement des nouvelles redevances est estimé par le Gouvernement à 1,45 milliard d'euros auxquels il faut ajouter 150 millions d'euros de dépenses en moins du fait de la suppression des primes épuratoires, soit 1,6 milliard d'euros.

⁽²⁾ Ce comité comprend 160 membres tous titulaires, dont des représentants des usagers, des collectivités territoriales, de l'État et de ses établissements publics. On compte également parmi ses membres deux députés et deux sénateurs, deux membres du Conseil économique, social et environnemental (Cese), des personnalités qualifiées, ainsi que les présidents des comités de bassin et des comités de l'eau et de la biodiversité.

de la redevance pour pollution de l'eau d'origine domestique⁽¹⁾. La prime d'épuration est globalement considérée comme insuffisamment incitative, ne différenciant pas l'effort supplémentaire de dépollution de l'effort de base demandé par la réglementation. Après une baisse progressive des montants alloués au titre de ces primes, leur suppression totale est prévue dans le cadre de la prochaine programmation pluriannuelle de l'eau 2025-2030 (12^e programme).

La suppression de la prime de performance épuratoire permet aussi dans un contexte budgétaire contraint pour les agences de l'eau, de dégager des marges de manœuvre pour financer d'autres investissements.

2. La substitution aux redevances existantes d'une redevance sur la consommation d'eau potable et de deux redevances sur la performance des réseaux d'eau potable et des systèmes d'assainissement collectif

a. La redevance sur la consommation d'eau potable

Le **6° du I** du présent article crée une redevance sur la consommation d'eau potable dont les modalités seront définies à l'article L. 213-10-4 du code de l'environnement. Elle a pour objectif **d'accentuer le signal prix associé à la consommation d'eau potable**, sans distinguer entre consommation domestique et consommation industrielle. D'un rendement estimé à 1 milliard d'euros par an, elle sera due par chaque usager final du service d'eau potable.

Ainsi, les **assujettis** à cette redevance sont les abonnés à un service d'eau potable (I et II de l'article L. 213-10-4 précité). L'exigibilité de la redevance intervient à la date d'encaissement du prix de l'eau consommée (V du même article).

L'assiette de la redevance repose sur le volume d'eau consommé. Toutefois, lorsque la facturation n'est pas proportionnelle au volume d'eau consommé, un forfait par habitant compris entre 50 et 70 mètres cubes, et faisant office d'assiette, est déterminé par arrêté du ministre chargé de l'environnement (III de l'article L. 213-10-4).

Le **montant** de la redevance défini au IV de ce même article correspond au produit entre l'assiette mentionnée au III et un tarif déterminé par l'agence de l'eau. Ce tarif ne peut excéder 50 centimes d'euro par mètre cube. La consommation moyenne d'eau par habitant étant de 60 mètres cubes par an, cela représente une redevance moyenne de 30 euros par personne. Le plafond de 50 centimes par mètre cube est indexé sur l'inflation.

La redevance est perçue par l'agence de l'eau auprès de l'exploitant du service d'eau potable (VI du même article). Ce dernier répercute le montant de la redevance dans le prix appliqué à ses abonnés.

⁽¹⁾ IGF-CGEDD, *L'avenir des opérateurs de l'eau et de la biodiversité*, avril 2018 ([lien](#)).

Enfin, un décret précise les modalités d'application des dispositions prévues par l'article L. 213-10-4 ainsi modifié.

b. Les redevances sur la performance des réseaux d'eau potable et des systèmes d'assainissement collectif

Le 7° du I du présent article réécrit l'article L. 213-10-5 du code de l'environnement définissant les caractéristiques de la redevance pour modernisation des réseaux de collecte. Cette redevance est ainsi supprimée et remplacée par deux redevances pour la performance des réseaux d'eau potable et des systèmes d'assainissement collectif.

Les redevances sur la performance des réseaux d'eau potable et des systèmes d'assainissement collectif, en **incitant à rendre les services publics d'eau et d'assainissement plus performants**, poursuivent une finalité environnementale. D'un rendement global plafonné à 50 % de la redevance sur la consommation eau potable par l'article L. 213-10-7 tel que modifié par l'alinéa 104 du présent article – soit un rendement estimé à 500 millions d'euros par an – elles seront dues par les communes ou leurs groupements.

i. La redevance sur la performance des réseaux d'eau potable

Les communes ou leurs établissements publics compétents en matière de distribution d'eau potable sont **assujettis à la redevance sur la performance des réseaux d'eau potable** (I de l'article L. 213-10-5), l'année suivant celle au cours de laquelle l'eau a été distribuée à leurs abonnés.

L'assiette de la redevance correspond au volume d'eau facturé aux abonnés au titre de l'année au cours de laquelle l'eau a été distribuée. Toutefois, lorsque la facturation n'est pas proportionnelle au volume d'eau consommé, un forfait par habitant compris entre 50 et 70 mètres cubes est déterminé par arrêté du ministre chargé de l'environnement (III de l'article L. 213-10-5).

Le **montant** de la redevance défini au IV de ce même article correspond au produit de trois facteurs :

- l'assiette mentionnée au III de ce même article ;
- un tarif déterminé par l'agence de l'eau qui ne peut excéder 50 centimes par mètre cube en 2025. Cette limite de 50 centimes par mètre cube est indexée sur l'inflation ;
- des coefficients de performance et de gestion patrimoniale du réseau fixés pour chaque redevable par l'agence de l'eau compétente dans des limites définies au 3° du IV de ce même article. Ces coefficients tiennent compte des pertes d'eau par fuite, de la longueur du réseau, de la densité d'abonnés, du niveau de connaissance du réseau et de la programmation d'actions visant à améliorer et pérenniser ses performances.

Enfin, un décret précise les modalités d'application des dispositions prévues par l'article L. 213-10-5 ainsi modifié.

- ii. La redevance pour la performance des systèmes d'assainissement collectif

Le 7° du I réécrit en outre l'article L. 213-10-6 du code de l'environnement pour prévoir une **redevance pour la performance des systèmes d'assainissement collectif**. Elle remplace la redevance applicable aux gestionnaires des réseaux publics d'assainissement collectif prévue jusqu'à présent par ce même article.

Les communes ou leurs établissements publics compétents en matière d'assainissement des eaux usées sont **assujettis** à cette redevance (I de l'article L. 213-10-6), l'année suivant celle au cours de laquelle l'eau a été distribuée à leurs abonnés.

Le III de l'article L. 213-10-6 précité définit l'**assiette** de la redevance comme le volume d'eau pris en compte pour le calcul de la redevance d'assainissement prévues à l'article L. 224-12-2 du code général des collectivités territoriales (CGCT) ⁽¹⁾. Toutefois, lorsque la facturation n'est pas proportionnelle à un volume d'eau, un forfait par habitant compris entre 50 et 70 mètres cubes est déterminé par arrêté du ministre chargé de l'environnement.

Le **montant** de la redevance défini au A du IV de ce même article correspond au produit de trois facteurs :

- l'assiette mentionnée au III ;
- un tarif déterminé par l'agence de l'eau qui ne peut excéder 50 centimes par mètre cube en 2025. Cette limite est indexée sur l'inflation ;
- un coefficient de modulation global prenant en compte « la charge entrante de la demande chimique en oxygène » de chaque système d'assainissement collectif. La demande chimique en oxygène (ou DCO) est la consommation en dioxygène par les oxydants chimiques forts utilisés pour oxyder les substances organiques et minérales de l'eau. C'est l'un des procédés les plus utilisés pour évaluer la charge globale en polluants organiques d'une eau (rivières, lacs, mer, ou eaux usées ou résiduaires industrielles). C'est l'un des paramètres pris en compte, en France, pour établir les normes relatives aux rejets d'eaux dans le milieu naturel ⁽²⁾.

⁽¹⁾ La redevance d'assainissement collectif finance le traitement des eaux usées. Elle est instituée par le conseil municipal qui en fixe le tarif. Elle comprend une partie variable calculée en fonction de la consommation d'eau. Elle peut comprendre également une partie fixe qui couvre tout ou partie des charges fixes du service d'assainissement. La redevance est due pour toute construction raccordable ou raccordée au réseau d'assainissement, que ce réseau soit ou non relié à une station d'épuration. Elle est souvent facturée avec la redevance d'eau potable.

⁽²⁾ Voir l'arrêté du 21 juillet 2015 relatif aux systèmes d'assainissement collectif et aux installations d'assainissement non collectif, à l'exception des installations d'assainissement non collectif recevant une charge brute de pollution organique inférieure ou égale à 1,2 kg/j de DBO5 ([lien](#)).

Pour chaque redevable, la valeur de ce coefficient est déterminée par l'agence de l'eau compétente, dans des limites définies au B du IV du même article L. 213-10-6, et en fonction de trois autres coefficients fondés sur l'auto-surveillance, la conformité réglementaire et l'efficacité du système d'assainissement collectif.

Enfin, un décret précise les modalités d'application des dispositions prévues par l'article L. 213-10-6 ainsi modifié.

B. LE FINANCEMENT DU PLAN EAU EST ASSURÉ PAR LES RÉFORMES DES REDEVANCES POUR PRÉLÈVEMENT SUR LA RESSOURCE EN EAU ET POUR POLLUTIONS DIFFUSES

1. La substitution à la redevance pour pollution d'origine non domestique de deux redevances

Conformément à l'article L. 213-10-2 du code de l'environnement, la redevance pour pollution de l'eau d'origine non domestique est due par toute personne, autre que les usagers domestiques et assimilés abonnés au service d'eau potable, à raison du rejet dans le milieu naturel, directement ou par un réseau de collecte, d'un élément constitutif de pollution (azote, phosphore, métex...).

L'agence de l'eau fixe, par unité géographique, le tarif d'imposition pour chaque élément constitutif de pollution dans la limite du plafond prévu pour cet élément.

Par ailleurs, pour les activités d'élevage, le calcul de l'imposition est distinct un tarif unique de 3 euros est appliqué au nombre des unités de gros bétail détenu par le redevable.

La réforme des redevances pour pollution non domestique consiste principalement à ne plus taxer que les rejets directs dans le milieu naturel, et non plus les rejets par l'intermédiaire d'un réseau de collecte.

Aux termes du **3° du I**, la **redevance pour pollution de l'eau** définie par l'article L. 213-10-1 comme étant constituée des redevances pour pollution d'origine domestique et non domestique recouvrira désormais :

– les redevances pour pollution d'origine non domestique des industriels non raccordés au réseau public de collecte des eaux usées ;

– la redevance pour pollution de l'eau par les activités d'élevage.

a. La redevance pour pollution d'origine non domestique des industriels non raccordés au réseau public de collecte des eaux usées

Le **4° du I** du présent article restreint le champ de la redevance pour pollution d'origine non domestique prévue à l'article L. 231-10-2, qui devient la

redevance pour pollution d'origine non domestique des industriels non raccordés au réseau public de collecte des eaux usées.

● Est **assujettie** à la redevance pour pollution d'origine non domestique toute personne dont les activités entraînent le rejet d'un des éléments de pollution mentionnés par l'article dans le milieu naturel, directement ou par un réseau de collecte

La nouvelle redevance ne sera due que par les personnes dont les activités entraînent le rejet d'éléments de pollution directement dans le milieu naturel (**a du 4° du I**). Ne seront pas concernées (**b du 4° du I**) :

- les propriétaires et occupants d'immeubles à usage principal d'habitation ;
- les abonnés au service d'eau potable dont les activités impliquent des utilisations de l'eau assimilables aux activités d'élevage prévues au I de l'article L. 213-10-3 ou à un usage domestique des installations, ouvrages, travaux et activités mentionnés à l'article L. 214-1 ;
- les personnes qui épandent du digestat issu de méthanisation à titre régulier.

● **Le c du 4° I du présent article** comporte plusieurs dispositions relatives à **l'assiette** de la nouvelle redevance.

L'assiette de la redevance est inchangée. Elle est composée des éléments figurant dans le tableau figurant au IV de l'article L. 213-10-2 dont « la pollution annuelle rejetée dans le milieu naturel égale à douze fois la moyenne de la pollution moyenne mensuelle et de la pollution mensuelle rejetée la plus forte ».

Le **i du c** supprime une disposition périmée.

Le **ii** prévoit que l'assiette de la redevance est déterminée par un dispositif de suivi régulier de l'ensemble des rejets mis en place par le redevable qui est agréé, contrôlé et validé soit directement par l'agence de l'eau ou par un organisme qu'elle mandate à cet effet.

Le **iii** introduit un **II bis** à l'article L. 213-10-2 comportant des modalités spécifiques pour déterminer l'assiette de la redevance dans le cas où le suivi régulier des rejets est impossible. Il inscrit également dans l'article un **III bis** qui prévoit une majoration de 40 % de l'assiette dans deux cas :

- si le niveau de pollution lié à l'activité est supérieur à un seuil et qu'un dispositif de suivi n'est pas mis en place ;
- si le dispositif de suivi n'est pas validé.

Les **16° et 25° du I** prévoient qu'une redevance est établie d'office dans le cas où le redevable ne remplit pas ses obligations d'installation ou d'agrément du dispositif de suivi.

b. La redevance pour pollution de l'eau par les activités d'élevage

Le **5° du I** du présent article crée une redevance pour pollution de l'eau par les activités d'élevage dont les caractéristiques sont définies à l'article L. 213-10-3 du code de l'environnement.

Tout comme l'actuelle redevance pour pollution de l'eau d'origine non domestique, elle est due par les personnes exerçant des activités d'élevage.

L'assiette est identique à la redevance actuelle et dépend du nombre d'unités de gros bétail détenus.

Le montant de la redevance est identique à celui de la redevance actuelle. Il correspond au produit d'un tarif unique de 3 euros et du nombre des unités de gros bétail détenu par le redevable.

Le tarif de la redevance pour pollution de l'eau par les activités d'élevage sera indexé sur l'inflation.

2. Le relèvement des tarifs associés à la redevance pour pollutions diffuses

• Créée par la loi dite « LEMA », la **redevance pour pollutions diffuses**, s'est substituée à la fraction de taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) frappant les produits antiparasitaires.

Ainsi, en application du I de l'article L. 213-10-8 du code de l'environnement, les **redevables** de la redevance pour pollutions diffuses sont les personnes qui acquiert en France des produits phytopharmaceutiques ou une semence traitée au moyen de ces produits ou qui commande une prestation de traitement de semence au moyen de ces produits. Il s'agit principalement d'agriculteurs.

Conformément au principe pollueur-payeur, **l'assiette** de cette redevance prévue au II du même article repose sur les **quantités de certaines substances classées contenues dans les produits phytopharmaceutiques** utilisés en France.

Le **montant** de la redevance est calculé sur la base de la masse des substances actives dangereuses pour la santé ou pour l'environnement qui sont contenues dans les produits phytopharmaceutiques. Le tarif d'imposition diffère selon le niveau de dangerosité de ces substances distinguées en quatre classes conformément à un tableau prévu au III du même article.

• Or, les tarifs prévus pour les substances qui sont particulièrement dangereuses pour la santé en raison de leur cancérogénicité, de leur mutagénicité sur les cellules germinales ou de leur toxicité pour la reproduction, ou pour les substances présentant une toxicité aiguë ou chronique pour certains milieux aquatiques, sont sensiblement sous-évalués.

Le **8° du I** du présent article propose un relèvement des tarifs associé aux substances les plus dangereuses pour la santé ou les plus toxiques pour le milieu aquatique. Il modifie les taux du tableau figurant au III de l'article L. 213-10-8 et prévoit leur indexation sur l'inflation

• L'objectif de la réforme est d'inciter à recourir à des pratiques culturelles mobilisant des substances aux propriétés environnementales et sanitaires plus favorables. Le rendement supplémentaire associé à ces évolutions est évalué à **36 millions d'euros**.

3. La réforme de la redevance pour prélèvement sur la ressource en eau

• La redevance **pour prélèvement sur la ressource en eau** applicable en France métropolitaine est prévue à l'article L. 213-10-9 du code de l'environnement.

Elle porte sur le volume brut d'eau prélevé dans le milieu naturel. Les tarifs d'imposition sont fixés par les agences de l'eau dans la limite de plafonds qui diffèrent selon la catégorie des ressources en eau prélevées (zone de tension quantitative ou non) et selon l'usage auquel donne lieu le prélèvement.

En application de l'article L. 213-14-1, un tarif plancher est, en outre, prévu pour les seuls départements et régions d'outre-mer (DROM).

Fondée sur le principe préleveur-payeur, la redevance pour prélèvement sur la ressource en eau constitue, en principe, le levier fiscal permettant d'envoyer aux différents usagers un signal-prix relatif à la raréfaction de l'eau. Toutefois, les modalités de calcul de cette redevance peuvent atténuer sa portée environnementale en permettant l'application d'assiettes forfaitaires, d'exonérations ou de tarif préférentiels ⁽¹⁾.

Par ailleurs, la législation actuelle prévoit de doubler le montant de la redevance pour prélèvement sur la ressource en eau pour les services publics d'eau potable qui ne satisfont pas aux obligations prévues en matière de fuites des réseaux, sans que cette majoration ne soit directement fondée sur le principe préleveur-payeur.

⁽¹⁾ Dans une note de synthèse publiée le 18 mai 2012, le Commissariat général au développement durable (CGDD) relève le caractère peu incitatif de la redevance pour prélèvement d'eau pourtant présentée comme le principal outil économique mis en place pour la gestion quantitative de l'eau ([lien](#)).

● Dès lors, dans un contexte de raréfaction de la ressource en eau, il apparaît nécessaire de garantir la mise en œuvre du principe préleveur payeur de cette redevance en renforçant le signal-prix, en fiabilisant la mesure des volumes d'eau prélevés et autonomisant la finalité relative à la bonne gestion patrimoniale des réseaux d'eau potable, laquelle sera l'objet de la nouvelle redevance sur la performance des réseaux d'eau.

● Ainsi, le **b du 9 ° du I** du présent article modifie le V de l'article L. 213-10-9 du code de l'environnement pour renforcer le signal-prix associé à la raréfaction de la ressource en eau.

Alors qu'un seul **tarif** était prévu par usage, la réforme introduit des planchers et des plafonds par type d'usage de l'eau pour encadrer la détermination des tarifs par les agences de l'eau et garantir une contribution minimale de chaque catégorie d'usagers (1 du B du V de l'article L. 213-10-9).

Les tarifs plafonds sont également augmentés de 40 % par rapport aux tarifs actuels.

Ces seuils et ces plafonds sont indexés sur l'inflation (3 du B du V de l'article L. 213-10-9)

● En deuxième lieu et afin de rééquilibrer la charge de la redevance entre usages, **des modalités de calcul spécifique de l'assiette et du montant** de la redevance sont prévues pour certains usages de l'eau réalisés par :

– les installations hydroélectriques (2 du B du V de l'article L. 213-10-9) ;

– les centrales nucléaires (V quater de l'article L. 213-10-9) ;

– les agriculteurs ayant recours à l'irrigation gravitaire (4° du VI de l'article L. 213-10-9) ;

● Par ailleurs, plusieurs dispositions visent à fiabiliser la mesure des volumes d'eau prélevés.

Ainsi les V *bis* et V *ter* de l'article L. 213-10-9 introduits par le **9° du I** du présent article prévoient des majorations des tarifs en cas d'absence ou de défaillance du comptage des prélèvements ou de son suivi.

Le **23° du I** prévoit les modalités de détermination d'un volume d'eau forfaitaire en cas d'incapacité à déterminer le volume d'eau prélevé.

Le rendement annuel de ces modifications est évalué à **132 millions d'euros**.

C. AUTRES DISPOSITIONS

Le **1° du I** complète l'article L. 213-9-1 du code de l'environnement pour prévoir qu'en l'absence d'avis conforme du comité de bassin sur le taux des redevances, le taux minimal s'applique.

Le **a du 2° du I, les 11°, 12°, 14°, 15°, 19°, 20°, 21°, 24°, 27° et le II** procèdent à diverses coordinations.

Le **b du 2° et le 17° du I** déplacent de l'article L. 231-10 à l'article L. 213-11-9 les dispositions relatives à la possibilité de demander un rescrit sur les redevances des agences de l'eau, c'est-à-dire une prise de position formelle par les agences de l'eau, à la demande des redevables, sur l'application des normes prévues à la sous-section 3 du chapitre III d titre I^{er} du livre II du code de l'environnement relative aux redevances des agences de l'eau. Cette disposition avait été introduite par l'article 25 de la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance (Essoc).

Les **10° et 13° du I** prévoient une indexation sur l'inflation du montant de la redevance pour stockage d'eau en période d'été et de la redevance pour protection du milieu aquatique.

Les **18° et 26° du I** prévoit un seuil minimum de recouvrement des différentes redevances dues aux agences de l'eau fixé à 100 euros.

L'entrée en vigueur de la présente réforme est prévue au 1^{er} janvier 2025 par le **III** du présent article.

*

* *

Article 17

Suppression de dépenses fiscales inefficaces et d'une taxe à faible rendement

Résumé du dispositif et effets principaux

Le présent article propose **le bornage de dix dépenses fiscales relatives au logement** :

- la déduction dégressive sur les revenus des logements neufs loués à usage d'habitation principale – dispositif dit « Perissol » ;
- la déduction dégressive sur les revenus des logements neufs loués à usage d'habitation principale sous conditions de loyer et de ressources du locataire pour les investissements réalisés jusqu'au 3 avril 2003 – dispositif dit « Besson neuf » ;
- la déduction dégressive sur les revenus des logements loués à usage d'habitation principale pour les investissements réalisés entre le 3 avril 2003 et le 31 décembre 2009 – dispositifs dits « Robien classique » et « Robien recentré » ;
- la déduction sur les revenus des logements loués à usage d'habitation principale dans les zones de revitalisation rurale : dispositif dit « Robien ZRR » jusqu'en 2009 et « Scellier ZRR » à compter de 2009 ;
- la déduction spécifique sur les revenus des logements neufs à usage d'habitation principale (sous conditions de loyer et de ressources du locataire) – dispositif dit « Borloo populaire » ;
- la déduction spécifique sur les revenus des logements donnés en location dans le cadre d'une convention ANAH (Agence nationale de l'habitat) – dispositif dit « Borloo ancien » ;
- la déduction spécifique sur les revenus fonciers des logements donnés en location dans le cadre d'une convention ANAH – dispositif dit « Cosse » ;
- la réduction d'impôt au titre des investissements dans le secteur du tourisme – dispositif dit « Demessine » ;
- la réduction d'impôt sur le revenu au titre des investissements locatifs réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle – dispositif dit « Censi-Bouvard » ;
- la réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif dans les zones présentant un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements sous conditions de loyer – dispositif dit « Scellier ».

Le présent article propose la **suppression de onze dépenses fiscales inefficaces ou obsolètes dont deux relatives au logement et sept mises en place de façon temporaire durant la crise sanitaire** :

- la déduction spécifique sur les revenus des logements loués sous conditions de loyer et de ressources du locataire – dispositif dit « Besson ancien » ;
- la réduction d'impôt sur le revenu au titre des travaux de réhabilitation effectués dans une résidence de tourisme classée ;
- la déductibilité ou non-imposition des loyers et accessoires non perçus afférents à des immeubles donnés en location à une entreprise et consentis entre le 15 avril 2020 et le 31 décembre 2021 ;

– le crédit d’impôt pour dépenses de création audiovisuelle et cinématographique, soit les redevances versées aux organismes de gestion collective et les rémunérations versées directement aux auteurs ;

– l’exonération temporaire de droits de mutation à titre gratuit (DMTG) dans la limite de 100 000 euros pour les dons de sommes d’argent effectués entre le 15 juillet 2020 et le 30 juin 2021 sous condition d’affectation des sommes reçues par le bénéficiaire à la souscription au capital d’une petite entreprise, à des travaux de rénovation énergétique ou à la construction de sa résidence principale ;

– l’exonération des aides versées par le fonds de solidarité institué par l’ordonnance n° 2020-317 du 25 mars 2020 d’impôt sur le revenu, d’impôt sur les sociétés et de toutes les contributions et cotisations sociales d’origine légale ou conventionnelle ;

– le dégrèvement exceptionnel de la cotisation foncière des entreprises au titre de 2020 au profit des entreprises de taille petite ou moyenne des secteurs relevant du tourisme, de l’hôtellerie, de la restauration, du sport, de la culture, du transport aérien et de l’événementiel particulièrement affectés par la crise sanitaire ;

– le crédit d’impôt en faveur des bailleurs au titre des abandons du loyer de novembre 2020 consentis aux entreprises locataires qui ont fait l’objet d’une fermeture administrative ou relèvent d’un secteur particulièrement touché par la crise sanitaire ;

– l’exonération des aides exceptionnelles versées par le Conseil de la protection sociale des travailleurs indépendants (CPSTI) ainsi que les instances de gouvernance des régimes de retraites complémentaires, des professionnels libéraux et des avocats en application de l’article 10 de la loi n° 2020-734 du 17 juin 2020 d’impôt sur le revenu, d’impôt sur les sociétés et de toutes les contributions et cotisations sociales d’origine légale ou conventionnelle ;

– le crédit d’impôt à raison des intérêts des prêts souscrits entre le 1^{er} septembre 2005 et le 31 décembre 2008 en vue du financement de leurs études par les personnes âgées de vingt-cinq ans au plus ;

– l’exonération de taxe sur la valeur ajoutée des publications des collectivités publiques et des organismes à but non lucratif.

L’incidence budgétaire de ces bornages et suppressions n’a pas été chiffrée par le Gouvernement qui prévoit des économies d’un faible montant.

Enfin, le présent article propose la suppression de la redevance due par les sociétés parisiennes de courses de chevaux considérée comme une taxe à faible rendement.

Dernières modifications législatives intervenues

Depuis 2017, le Gouvernement et le Parlement se sont engagés dans un travail de rationalisation des dépenses fiscales afin de mieux encadrer ces dispositifs dérogatoires et de supprimer ceux apparaissant inefficients. Depuis 2018, la loi de finances de l’année prévoit un article dédié à la suppression des dépenses fiscales inefficaces.

L’article 94 de la loi de finances pour 2018 a supprimé quatorze dépenses fiscales.

L’article 30 de la loi de finances pour 2019 a abrogé dix-neuf autres dépenses fiscales.

L’article 29 de loi de finances pour 2020 a supprimé onze dépenses fiscales.

L’article 66 de la loi de finances pour 2021 a abrogé deux dépenses fiscales.

L'article 35 de la loi de finances pour 2022 a abrogé huit dépenses fiscales et quatre mesures dérogatoires.

L'article 72 de la loi de finances pour 2023 a abrogé huit dépenses fiscales

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté un amendement de M. Mathieu Lefèvre et de plusieurs de ses collègues (Renaissance) sous-amendé par un amendement du Rapporteur général. Il conduit à supprimer une exonération de taxe foncière sur les propriétés non bâties en faveur des zones humides (dépense fiscale n° 060105). Prévue par l'article 1395 B *bis*, cette exonération est dépourvue de bénéficiaire et sans incidence budgétaire depuis plusieurs années.

Elle a adopté cet article ainsi amendé. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. ÉTAT DU DROIT

Les dépenses fiscales sont des dispositions dérogeant à la norme fiscale de référence et dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables bénéficiaires, un allègement de leur charge fiscale.

Dans la mesure où elles constituent des exceptions aux principes généraux du droit fiscal français et qu'elles ont un impact budgétaire effectif, les dépenses fiscales doivent se justifier par des objectifs rationnels et atteindre ceux-ci de manière efficiente, ce qui suppose de les évaluer régulièrement.

Au cours du précédent quinquennat, le Gouvernement et le Parlement se sont engagés dans un travail essentiel de rationalisation des dépenses fiscales qui s'est traduit, jusqu'ici, par la suppression de près de 70 dépenses fiscales et dispositifs dérogatoires inefficients.

A. LES MODALITÉS D'ENCADREMENT ET D'ÉVALUATION DES DÉPENSES FISCALES PRÉVUES PAR LES LOIS DE PROGRAMMATION DES FINANCES PUBLIQUES

Chacune des cinq lois de programmation des finances publiques (LPFP) ⁽¹⁾ adoptée depuis 2008 avait prévu des instruments de pilotage des dépenses fiscales qui n'ont pas permis d'enrayer la progression du coût de ces dépenses fiscales. En effet, si la transformation progressive du CICE en allègements de charges depuis 2019 fait apparaître une baisse du coût des dépenses fiscales, les dépenses fiscales hors CICE sont en hausse de près de 16 milliards d'euros en dix ans.

(1) Loi n° 2009-135 du 9 février 2009 de programmation des finances publiques pour les années 2009 à 2012, loi n° 2010-1645 du 28 décembre 2010 de programmation des finances publiques pour les années 2011 à 2014, loi n° 2012-1558 du 31 décembre 2012 de programmation des finances publiques pour les années 2012 à 2017, loi n° 2014-1653 du 29 décembre 2014 de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019, loi n° 2018-32 du 22 janvier 2018 de programmation des finances publiques pour les années 2018 à 2022.

COÛT DES DÉPENSES FISCALES DEPUIS 2013

(en milliards d'euros)

Année	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023*	2024*
Coût	72,1	78,3	85,1	87,6	93,4	99,0	99,9	92,7	89,6	85,6	81,3	78,7
Dont CICE	6,4	12,4	12,9	16,3	19,4	19,2	8,5	6,9	6,2	5,5	1,1	0,3

*Les données présentées pour les années 2023 et 2024 sont des prévisions.

Source : annexes aux projets de loi de finances.

Dans le contexte de la crise sanitaire de 2020-2021 puis énergétique en 2022, le volume des dépenses fiscales en faveur des entreprises et, dans une moindre mesure, des ménages, a augmenté en raison, d'une part de la révision à la hausse du coût de certaines dépenses fiscales et, d'autre part, de la création de dépenses fiscales nouvelles ⁽¹⁾.

En 2024, le coût total des dépenses fiscales baisserait de 3,6 milliards d'euros par rapport à 2023, après une baisse de 4,3 milliards d'euros en 2023 par rapport à 2022. Le reflux des dépenses fiscales de ces deux dernières années s'explique par l'extinction progressive du CICE et des mesures fiscales exceptionnelles mises en place dans le contexte des deux crises sanitaire puis énergétique.

En tenant compte des mesures prévues par le présent article, le tome 2 des *Évaluations des voies et moyens* recense 467 dépenses fiscales en 2024, dont 60 sont en cours d'extinction (fin de fait générateur antérieur à 2023).

a. La LPFP 2018-2022 a fixé des objectifs d'évolution des dépenses fiscales

L'article 20 de la LPFP 2018-2022 avait fixé un objectif pluriannuel d'évolution des dépenses fiscales, exprimé en pourcentage, défini comme le rapport entre, d'une part, le coût annuel des dépenses fiscales (numérateur) et, d'autre part, la somme des recettes fiscales nettes du budget général et des dépenses fiscales (dénominateur). Le plafond peut ainsi évoluer en lien avec l'évolution des recettes ce qui permet de tenir compte de l'inflation et de la croissance économique.

La LPFP 2018-2022 avait prévu une trajectoire de baisse du plafond des dépenses fiscales sur la durée de la programmation : 28 % pour les années 2018 et 2019, 27 % pour l'année 2020, 26 % pour l'année 2021 et 25 % pour l'année 2022. Cette trajectoire a été respectée.

(1) Notamment l'exonération d'impôt sur les bénéfices des aides versées par le fonds de solidarité (2,5 milliards d'euros) et le report au 1^{er} janvier 2024 de la suppression du tarif réduit de TICPE sur le gazole non routier.

**RATIO DE DÉPENSES FISCALES AU SENS DE LA LOI DE PROGRAMMATION
DES FINANCES PUBLIQUES POUR LES ANNÉES 2018 À 2022**

(en milliards d'euros)

Année	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Coût des dépenses fiscales (numérateur)	93,4	99,0	99,9	92,7	89,6	85,6
Recettes fiscales nettes + coût des dépenses fiscales (dénominateur)	93,4 + 295,6 = 389,0	99 + 295,4 = 394,4	99,9 + 281,3 = 381,2	92,7 + 256,0 = 348,7	89,6 + 295,7 = 385,3	85,6 + 330,3 = 415,9
Ratio numérateur/dénominateur	24 %	25,1 %	26,2 %	26,6 %	23 %	20,6 %
Ratio maximum LPFP	–	28 %	28 %	27 %	26 %	25 %

Source : commission des finances.

Toutefois, la Cour des comptes a considéré inopérant cet instrument de plafonnement dont le niveau était nettement supérieur au coût estimé des dépenses fiscales en 2018 et qui fait intervenir le montant des dépenses fiscales au numérateur et au dénominateur de telle sorte qu'une augmentation des dépenses fiscales n'a qu'une incidence très limitée sur le respect du plafond ⁽¹⁾.

b. Le projet de LPFP pour 2023-2027 renforce le bornage dans le temps et insiste sur l'évaluation

Tirant les conséquences de l'inopérabilité des systèmes de plafonnement mis en place depuis 2012, le projet de LPFP 2023-2027 ne prévoit pas de mécanisme de plafonnement des dépenses fiscales ⁽²⁾. Il opère un **changement de logique avec une attention portée à chaque dépense fiscale plutôt qu'une approche de limitation globale**.

En premier lieu, il **renforce substantiellement le dispositif de bornage qui existe depuis 2012**. L'article 7 du projet de LPFP pour 2023-2027 fixe une durée maximale d'application de trois ans pour les dépenses nouvellement créées. Les prorogations de dépenses fiscales sont également limitées à une période maximale de trois ans et conditionnée à la réalisation d'une évaluation. Présentée par le Gouvernement au Parlement, cette évaluation présente les principales caractéristiques des bénéficiaires de la dépense fiscale et analyse son coût en regard de son efficacité.

En second lieu, il **met l'accent sur l'évaluation des dépenses fiscales** qui figurent dans le nouveau cadre d'évaluation de la qualité de l'action publique prévu par l'article 21 du projet de loi. Ainsi, chaque année, le Gouvernement devra transmettre au Parlement :

– avant le 1^{er} avril, les conclusions des revues de dépenses qu'il a conduites et qui ont porté, en particulier, sur les crédits d'impôt, les dépenses fiscales et les

(1) Cour des comptes, Le budget de l'État en 2018, mai 2019 ; Cour des comptes, Le budget de l'État en 2019, mai 2020 ; Cour des comptes, Le budget de l'État en 2021, juin 2022.

(2) Projet de loi, modifié par le Sénat, de programmation des finances publiques pour les années 2023 à 2027, n° 530, transmis à l'Assemblée nationale le lundi 28 novembre 2022.

exonérations ou abattements d’assiette et les réductions de taux s’appliquant aux cotisations et contributions de sécurité sociale ;

– en prévision du projet de loi de finances de l’année, la **liste des trente dépenses fiscales les plus coûteuses** arrivant à échéance à la fin de l’année en cours ainsi que l’évaluation des trente dépenses fiscales les plus coûteuses non bornées dans le temps et celle des trente dépenses fiscales les plus coûteuses dont le nombre des bénéficiaires sont limités ;

– en prévision du projet de loi de financement de la sécurité sociale de l’année, la **liste des exonérations ou des abattements d’assiette et des réductions de taux** s’appliquant aux cotisations et aux contributions de sécurité sociale affectées aux régimes obligatoires de base de sécurité sociale et aux organismes concourant à leur financement arrivant à échéance à la fin de l’année en cours.

B. UN EFFORT DE RATIONALISATION DES DÉPENSES FISCALES INEFFICIENTES ENGAGÉ DEPUIS 2018

Un travail de rationalisation des dépenses fiscales a été engagé par le Gouvernement et le Parlement depuis 2018, s’appuyant notamment sur le rapport de l’inspection générale des finances (IGF) de juin 2019, qui préconisait la mise en œuvre d’un programme pluriannuel d’évaluation des dépenses fiscales portant sur les mesures dont le coût est d’au moins 100 millions d’euros ⁽¹⁾. L’adoption d’une proposition de résolution en juin 2019 ⁽²⁾ traduisant le souhait des parlementaires d’une meilleure information sur les dépenses fiscales et la mise en évidence dans l’édition 2019 du rapport sur l’application des mesures fiscales du Rapporteur général Joël Giraud ⁽³⁾ des lacunes des informations disponibles en la matière ont mis en évidence la nécessité de renforcer les efforts en matière d’évaluation et de bornage des dépenses fiscales mais aussi d’identification des dépenses fiscales inefficientes.

Ainsi, 69 dépenses fiscales inefficientes ont été supprimées sous l’ancienne législature.

Ces suppressions ont été effectuées, à l’exception d’une seule, en loi de finances, soit par le vecteur d’un article portant suppression de plusieurs dépenses fiscales inefficientes, soit par celui d’articles *ad hoc*.

En outre, douze dépenses fiscales ont été bornées depuis 2018 et la production de trente-cinq rapports d’évaluation a été demandée au Gouvernement.

(1) IGF, *Dépenses fiscales et sociales*, juin 2019.

(2) *Résolution pour le renforcement du pilotage et de l’évaluation des dépenses fiscales par les administrations publiques*, Assemblée nationale, XV^e législature, T.A. n° 292, 19 juin 2019.

(3) Joël Giraud, *Rapport d’information sur l’application des mesures fiscales*, Assemblée nationale, XV^e législature, n° 2169, 17 juillet 2019, pages 47-114.

II. LES DÉPENSES FISCALES QUE LE PROJET DE LOI INITIAL PROPOSE D'ABROGER OU DE BORNER

Le présent article acte la poursuite de l'effort de rationalisation des dépenses fiscales. Il se décline en trois volets consacrés chacun à :

– la **suppression de deux dépenses fiscales** et la **limitation dans le temps de dix autres niches relatives au secteur du logement** considérées comme inefficaces ou obsolètes ;

– la **suppression de sept dépenses fiscales décidées temporairement dans le cadre de la crise sanitaire** dans un objectif de simplification et de clarté de la norme fiscale ;

– la **suppression de deux autres dépenses fiscales inefficaces.**

1. **La suppression et les bornages introduits par cet article pour ces dispositifs auront un impact qui n'est pas chiffrable, d'après le Gouvernement, mais qui sera très limité. Les dépenses fiscales relatives au logement pour lesquelles une limitation dans le temps est proposée**

Pour soutenir le marché locatif, le législateur a accordé depuis la fin des années 1990 de nombreux avantages fiscaux particuliers aux bailleurs qui réalisaient certains investissements immobiliers dans le neuf ou dans l'ancien.

Le paysage actuel de ces dispositifs fiscaux, qui se sont succédés au cours du temps en prenant le nom du ministre du logement en fonction au moment de leur création, est actuellement « foisonnant et source de complexité » selon l'évaluation préalable du présent article.

Parmi ces dispositifs, douze génèrent encore un coût pour l'État mais seulement trois sont toujours en vigueur en 2023 (Pinel, Loc'Avantages et Denormandie). Le bornage et la suppression de certains dispositifs en faveur de l'investissement locatif contribueraient à rationaliser ce paysage pour une plus grande lisibilité de la norme fiscale. À l'exclusion du Loc'Avantages, qui sera maintenu après 2024, tous les autres dispositifs devraient être révolus en 2025. Ils ne généreront donc plus de coût supplémentaire mais leur incidence budgétaire perdurera encore plusieurs années (jusqu'en 2038 pour le Pinel).

**SYNTHÈSE DES DÉPENSES FISCALES RELATIVES AU LOGEMENT
MODIFIÉES PAR LE PRÉSENT ARTICLE**

Numéro	Libellé	Fondement dans le CGI	Vecteur de modification dans l'article	Chiffrage 2023 (en millions d'euros)
Dépenses fiscales pour lesquels un bornage dans le temps est proposé				
130204	Déduction dégressive sur les revenus des logements neufs loués à usage d'habitation principale – dispositif dit « Perissol »	<i>f</i> du 1° du I de l'article 31	<i>a</i> du 1° du I	25
130209	Déduction dégressive sur les revenus des logements neufs loués à usage d'habitation principale (sous conditions de loyer et de ressources du locataire à compter du 1 ^{er} janvier 1999) pour les investissements réalisés jusqu'au 3 avril 2003 – dispositif dit « Besson neuf »	<i>g</i> du 1° du I de l'article 31	<i>b</i> du 1° du I	–
130208	Déduction dégressive sur les revenus des logements loués à usage d'habitation principale pour les investissements réalisés entre le 3 avril 2003 et le 31 décembre 2009 - dispositifs dits « Robien classique » et « Robien recentré »	<i>h</i> du 1° du I de l'article 31	<i>c</i> du 1° du I	–
130211	Déduction sur les revenus des logements loués à usage d'habitation principale dans les zones de revitalisation rurale : Dispositif Robien ZRR jusqu'en 2009 et Scellier ZRR à compter de 2009	<i>k</i> du 1° du I de l'article 31	8° du I	3
130214	Déduction spécifique sur les revenus des logements neufs à usage d'habitation principale (sous conditions de loyer et de ressources du locataire) – dispositif dit « Borloo populaire »	<i>l</i> du 1° du I de l'article 31	<i>c</i> du 1° du I	25
130215	Déduction spécifique sur les revenus des logements donnés en location dans le cadre d'une convention ANAH (Agence nationale de l'habitat) – dispositif dit « Borloo ancien »	<i>m</i> du 1° du I de l'article 31	<i>e</i> du 1° du I	50
130218	Déduction spécifique sur les revenus fonciers des logements donnés en location dans le cadre d'une convention ANAH – dispositif dit « Cosse »	<i>o</i> du 1° du I de l'article 31	<i>f</i> du 1° du I	27
110221	Réduction d'impôt au titre des investissements dans le secteur du tourisme – dispositif dit « Demessine »	199 <i>decies</i> E, 199 <i>decies</i> G et 199 <i>decies</i> I	5° et 6° du I	–. ⁽¹⁾
110250	Réduction d'impôt sur le revenu au titre des investissements locatifs réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle – dispositif dit « Censi-Bouvard »	199 <i>sexvicies</i>	7° du I	62
110251	Réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif du 1 ^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2012 et, sous conditions, jusqu'au 31 mars 2013 dans les zones présentant un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements (sous conditions de loyer) – dispositif dit « Scellier »	199 <i>septvicies</i>	8° du I	200

(1) Cette dépense fiscale n'ayant plus d'incidence budgétaire depuis 2020, elle n'apparaît plus dans les plus récentes versions du tome 2 des Voies et Moyens. Son coût est nul et il n'y a aucun bénéficiaire.

Numéro	Libellé	Fondement dans le CGI	Vecteur de modification dans l'article	Chiffrage 2023 (en millions d'euros)
Dépenses fiscales pour lesquelles une abrogation est proposée				
130203	Déduction spécifique sur les revenus des logements loués sous conditions de loyer et de ressources du locataire – dispositif dit « Besson ancien »	<i>j</i> du 1° du I de l'article 31	<i>d</i> du 1° du I	25
110264	Réduction d'impôt sur le revenu au titre des travaux de réhabilitation effectués dans une résidence de tourisme classée	199 <i>decies</i> G bis	<i>c</i> du 13° et 10° du I	–

Source : commission des finances d'après le présent article.

a. Déduction dégressive sur les revenus des logements neufs loués à usage d'habitation principale – dispositif dit « Périssol »

Prévu au *f* du 1° du I de l'article 31 du code général des impôts (CGI), le dispositif « Périssol » permet aux propriétaires de logements situés en France, acquis neufs ou à l'état d'achèvement entre le 1^{er} janvier 1996 et le 31 août 1999 ⁽¹⁾, qui s'engagent à louer le logement nu pendant une durée de neuf ans, d'effectuer une déduction au titre de l'amortissement égale à 10 % du prix d'acquisition du logement pour les quatre premières années et à 2 % de ce prix pour les vingt années suivantes.

La vente en l'état futur d'achèvement

La vente en l'état futur d'achèvement est prévue par l'article L. 261-3 du code de la construction et de l'habitation.

Il s'agit d'un contrat par lequel le vendeur transfère immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol ainsi que la propriété des constructions existantes.

Les ouvrages à venir deviennent la propriété de l'acquéreur au fur et à mesure de leur exécution. L'acquéreur est tenu d'en payer le prix à mesure de l'avancement des travaux. Le vendeur conserve les pouvoirs de maître de l'ouvrage jusqu'à la réception des travaux par l'acquéreur.

Aucune condition de délai d'achèvement des travaux n'est exigée par la loi.

Pour les dépenses ultérieures de reconstruction et d'agrandissement, le dispositif ouvre également droit à une déduction, au titre de l'amortissement, de 10 % du montant des dépenses réalisées pour les quatre premières années et de 2 % de ce montant pour les vingt années suivantes. Le propriétaire doit alors s'engager à louer le logement pendant une nouvelle durée de neuf ans. De même, les dépenses d'amélioration ouvrent droit à une déduction, au titre de l'amortissement, égale à 10 % du montant de la dépense pendant dix ans.

(1) Initialement borné au 31 décembre 2023, la loi de finances pour 1999 avait étendu le dispositif aux logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement entre le 1^{er} janvier 1999 et le 31 août 1999 lorsque le permis de construire a été délivré avant le 1^{er} janvier 1999 et lorsque la construction des logements a été achevée avant le 1^{er} juillet 2001.

Créé par l'article 29 de la loi n° 96-314 du 12 avril 1996 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier dans l'objectif d' « augmenter l'offre de logements loués sous conditions de ressources »⁽¹⁾, cette dépense fiscale continue de bénéficier à 48 600 ménages pour un coût en baisse d'année en année qui demeure de l'ordre de 25 millions d'euros en 2023

Le **a du 1° du I** du présent article prévoit de rendre applicable l'amortissement aux seuls contribuables ayant acquis un logement en l'état futur d'achèvement et dont le logement est achevé au plus tard le 1^{er} juillet 2025 ou ayant réalisé des travaux de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration au plus tard le 1^{er} juillet 2025.

b. Déduction dégressive sur les revenus des logements neufs loués à usage d'habitation principale (sous conditions de loyer et de ressources du locataire à compter du 1^{er} janvier 1999) pour les investissements réalisés jusqu'au 3 avril 2003 – dispositif dit « Besson neuf »

Ce dispositif, prévu au **g du 1° du I** de l'article 31 du CGI, permet aux propriétaires de logements situés en France, acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement entre le 1^{er} janvier 1999 et le 2 avril 2003, qui s'engagent à louer le logement nu pendant une durée de neuf ans, d'effectuer une déduction au titre de l'amortissement égale à 8 % du prix d'acquisition du logement pour les cinq premières années et à 2,5 % de ce prix pour les quatre années suivantes. Le loyer et les ressources du locataire ne doivent pas excéder des plafonds définis par décret.

Lorsque l'option est exercée, les dépenses de reconstruction et d'agrandissement ouvrent droit à une déduction, au titre de l'amortissement, égale à 8 % du montant des dépenses pour les cinq premières années et à 2,5 % de ce montant pour les quatre années suivantes. Le propriétaire doit alors s'engager à louer le logement nu pendant une nouvelle durée de neuf ans. De même, les dépenses d'amélioration ouvrent droit à une déduction, au titre de l'amortissement, égale à 10 % du montant de la dépense pendant dix ans.

Créée par l'article 96 de la loi de finances pour 1999⁽²⁾ dans l'objectif d' « augmenter l'offre de logements loués sous conditions de ressources », cette dépense fiscale n'aurait plus de coût pour l'état en 2023⁽³⁾.

Le **b du 1° du I** du présent article prévoit de rendre applicable l'amortissement aux seuls contribuables ayant acquis un logement en l'état futur d'achèvement et dont le logement est achevé au plus tard le 1^{er} juillet 2025 ou ayant réalisé des travaux de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration au plus tard le 1^{er} juillet 2025.

(1) Voir l'annexe Voies et Moyens, tome 2, du présent projet de loi de finances.

(2) Loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999.

(3) Voir l'annexe Voies et Moyens, tome 2, du présent projet de loi de finances. La dépense fiscale a été de 3 millions d'euros en 2021 et 1 million d'euros en 2022.

c. Déduction dégressive sur les revenus des logements loués à usage d'habitation principale pour les investissements réalisés entre le 3 avril 2003 et le 31 décembre 2009 - dispositifs dits « Robien classique » et « Robien recentré »

Ce dispositif, prévu au *h* du 1° du I de l'article 31 du CGI, permet aux propriétaires de logements situés en France, acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement entre le 3 avril 2003 et le 31 décembre 2009, qui s'engagent à louer le logement nu pendant au moins neuf ans à usage d'habitation principale à une personne autre qu'un membre de son foyer fiscal, de pratiquer une déduction au titre de l'amortissement égale à 6 % du prix d'acquisition du logement pour les sept premières années et à 4 % de ce prix pour les deux années suivantes.

Lorsque l'option est exercée, les dépenses de reconstruction et d'agrandissement ouvrent droit à une déduction, au titre de l'amortissement, égale à 6 % du montant des dépenses pour les sept premières années et à 4 % de ce montant pour les deux années suivantes. Le propriétaire doit alors s'engager à louer le logement pendant une nouvelle durée de neuf ans. De même, les dépenses d'amélioration ouvrent droit à une déduction, au titre de l'amortissement, égale à 10 % du montant de la dépense pendant dix ans.

Créé par l'article 91 de la loi du 2 juillet 2003 urbanisme et habitat ⁽¹⁾ afin d'« augmenter l'offre de logements locatifs », cette dépense fiscale aurait un coût nul pour l'État en 2023 ⁽²⁾.

Le **c du 1° du I** du présent article prévoit de rendre applicable l'amortissement aux seuls contribuables ayant acquis un logement en état futur d'achèvement et dont le logement est achevé au plus tard le 1^{er} juillet 2025 ou ayant réalisé des travaux de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration au plus tard le 1^{er} juillet 2025.

d. Déduction spécifique sur les revenus des logements loués sous conditions de loyer et de ressources du locataire – dispositif dit « Besson ancien »

Ce dispositif, prévu au *j* du 1° du I de l'article 31 du CGI, permet aux propriétaires de logements anciens qui sont loués par une personne physique ou une société non soumise à l'impôt sur les sociétés en vertu d'un bail conclu entre le 1^{er} janvier 1999 et le 30 septembre 2006 de pratiquer une déduction fixée à 26 % des revenus bruts au titre des six premières années de location.

Le contribuable ou la société propriétaire doit s'engager à louer le logement nu pendant une durée de six ans au moins à des personnes qui en font leur habitation principale. Cet engagement prévoit, en outre, que le loyer et les ressources du

(1) Loi n° 2003-590 du 2 juillet 2003 urbanisme et habitat.

(2) Voir l'annexe Voies et Moyens, tome 2, du présent projet de loi de finances. La dépense fiscale a été de 73 millions d'euros en 2021 et 30 millions d'euros en 2022.

locataire appréciées à la date de conclusion du bail ne doivent pas excéder un certain plafond et que la location ne peut être conclue avec un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant du contribuable, une personne occupant déjà le logement ou, si celui-ci est la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, l'un de ses associés ou un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant d'un associé.

Introduit par l'article 96 de la loi de finances pour 1999 ⁽¹⁾ afin d'« augmenter l'offre de logements loués sous conditions de ressources », le dispositif bénéficie à 38 000 ménages pour un coût de 25 millions d'euros en 2023.

L'article 39 de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement a mis fin à la possibilité pour les bailleurs de bénéficiaire pour la première fois du dispositif « Besson ancien » prévu au *j* du 1° du I de l'article 31 du CGI pour les baux conclus à compter du 1^{er} octobre 2006.

Cela étant, les propriétaires-bailleurs qui ont conclu un bail avant le 1^{er} octobre 2006 dans le cadre du dispositif « Besson-ancien » peuvent continuer à bénéficier de cet avantage après cette date, toutes conditions étant par ailleurs remplies. Dans ce cas, il demeure également possible de proroger le dispositif par périodes triennales, tant que les conditions, et en particulier celle tenant au montant du loyer, restent remplies.

Le **d du 1° du I** du présent article propose la suppression de ce dispositif à compter du 1^{er} janvier 2024 car il est considéré comme obsolète.

Par coordination, le **2° du I** du présent article supprime une référence au dispositif « Besson ancien » au *c* du 2 de l'article 32 du CGI.

e. Déduction sur les revenus des logements loués à usage d'habitation principale dans les zones de revitalisation rurale : Dispositif Robien ZRR jusqu'en 2009 et Scellier ZRR à compter de 2009

Ce dispositif, prévu au *k* du 1° du I de l'article 31 et à l'article 199 *septuagies* du CGI, bénéficie aux propriétaires de logements situés en zone de revitalisation rurale (ZRR) qui ont acquis un logement neuf ou dans un état vétuste en vue de sa réhabilitation avant le 31 décembre 2012 (ou par exception le 31 mars 2013).

Créé par l'article 76 de la loi de finances pour 2006 pour le dispositif Robien ZRR – qui a été remplacé par le dispositif Scellier ZRR par l'article 31 de la loi de finances pour 2009 –, il octroie une déduction d'impôt de 26 % des revenus bruts fonciers en contrepartie d'un engagement à louer le logement nu pendant au moins neuf ans à usage d'habitation principale à une personne autre qu'un membre de son foyer fiscal sous certaines conditions notamment de montant de loyer et de ressources du locataire.

(1) Loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999.

Cette dépense fiscale qui vise à « augmenter l'offre de logements loués dans certaines zones » du territoire, continue de bénéficier à 5 800 ménages pour un coût de 3 millions d'euros en 2023 ⁽¹⁾.

Le **8° du I** du présent article prévoit de le rendre applicable aux seuls contribuables dont l'achèvement du logement ou des travaux de réhabilitation ou de rénovation intervient au plus tard le 1^{er} juillet 2025.

f. Déduction spécifique sur les revenus des logements neufs à usage d'habitation principale (sous conditions de loyer et de ressources du locataire) – dispositif dit « Borloo populaire »

Ce dispositif, prévu au *l* du 1° du I de l'article 31 du CGI, permet aux propriétaires ayant acquis un bien entre le 1^{er} septembre 2006 et le 31 décembre 2009 et ayant opté pour l'amortissement « Robien recentré » prévu au *h* du 1° du même article de bénéficier d'avantages fiscaux supplémentaires lorsqu'ils s'engagent à louer leur bien à des conditions plus contraignantes en termes de loyers et de ressources que celles prévues dans le cadre de ce régime

À l'issue de la période couverte par l'engagement initial de location des logements, tant que les conditions de loyer et de ressources du locataire prévues par ce dispositif restent remplies, le propriétaire peut, par périodes de trois ans et pendant une durée maximale de six ans, bénéficier d'un complément de la déduction au titre de l'amortissement « Robien recentré » égal à 2,5 % du prix d'acquisition ou de revient du logement en cas de poursuite, de renouvellement du bail ou de changement de titulaire du bail.

Introduit par l'article 40 de la loi du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement, ce dispositif qui a vocation à « augmenter l'offre de logements loués sous conditions de ressources » continue de bénéficier à 19 000 contribuables pour un coût de 25 millions d'euros en 2023 ⁽²⁾.

Le bornage du dispositif Robien recentré prévu par le **c du 1° du I** du présent article emporte la limitation dans le temps du « Borloo populaire » qui ne sera plus applicable qu'aux seuls contribuables dont l'achèvement du logement ou des travaux de réhabilitation ou de rénovation intervient au plus tard le 1^{er} juillet 2025.

(1) Voir l'annexe Voies et Moyens, tome 2, du présent projet de loi de finances.

(2) Voir l'annexe Voies et Moyens, tome 2, du présent projet de loi de finances.

g. Déduction spécifique sur les revenus des logements donnés en location dans le cadre d'une convention ANAH (Agence nationale de l'habitat) – dispositif dit « Borloo ancien »

Ce dispositif, prévu au *m* du 1^o du I de l'article 31 du CGI, permet aux propriétaires qui proposent à la location à titre d'habitation principale des logements faisant l'objet d'une convention avec l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) de bénéficier d'une déduction sur les revenus tirés de la location qui varie entre 30 %, 60 % ou 70 % selon que la convention est conclue dans le secteur intermédiaire ou dans le secteur social ou très social.

Sont concernés les baux conclus à compter du 1^{er} octobre 2006 qui font l'objet d'une convention conclue avec l'ANAH au plus tard le 31 décembre 2016 selon les conditions fixées aux articles L. 321-4 et L. 321-8 du code de la construction et de l'habitation. Ces conventions sont conclues pour des durées de 6 ans ou de 9 ans en cas de réalisation de travaux et sont prorogables par période de trois ans.

Le bénéfice de cette déduction peut être maintenu lors de la reconduction de ce contrat de location, tant que le même locataire reste en place et que toutes les conditions, notamment celles de loyer, sont remplies.

Le bénéfice de cette déduction est conditionné au respect, par le bailleur, de plafonds de loyer et de ressources du locataire fixés à des niveaux inférieurs à ceux prévus au premier alinéa du *j* du 1^o du I du même article qui fixe le régime du « Besson ancien ».

Introduit par l'article 39 de la loi du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement pour « augmenter l'offre de logements loués sous conditions de ressources », ce dispositif continue de bénéficier à 45 000 contribuables pour un coût de 50 millions d'euros en 2023 ⁽¹⁾.

Le ***e* du 1^o du I** du présent article prévoit que les contribuables ne pourront bénéficier du dispositif « Borloo populaire » que jusqu'à l'expiration des conventions en cours conclues avec l'ANAH, qu'il s'agisse de conventions initiales ou de prorogations triennales ultérieures.

h. Déduction spécifique sur les revenus fonciers des logements donnés en location dans le cadre d'une convention ANAH – dispositif dit « Cosse » ou « louer abordable »

Ce dispositif, prévu au *o* du 1^o du I de l'article 31 du CGI, permet aux propriétaires de logements situés dans certaines communes en zone de tension locative de pratiquer une déduction allant de 15 % à 85 % des revenus bruts des logements donnés en location dans le cadre d'une convention signée avec l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) à compter du 1^{er} janvier 2017 et dont la date

(1) Voir l'annexe Voies et Moyens, tome 2, du présent projet de loi de finances.

d'enregistrement par l'ANAH de la demande de conventionnement intervient jusqu'au 28 février 2022.

Le bénéfice de ces déductions est conditionné notamment au respect, par le bailleur, de plafonds de loyer et de ressources du locataire fixés par décret en fonction de la localisation du logement.

Les conventions signées avec l'ANAH relèvent des articles L. 321-4 et L. 321-8 du code de la construction et de l'habitation précités. Elles sont conclues pour des durées de 6 ans ou de 9 ans en cas de réalisation de travaux et sont prorogeables par période de trois ans.

Introduit par l'article 46 de la loi de finances rectificative pour 2016 ⁽¹⁾, ce dispositif qui vise à « augmenter l'offre de logements locatifs » continue de bénéficier à 14 000 contribuables pour un coût de 27 millions d'euros en 2023.

Le **f du 1^o du I** du présent article prévoit que les contribuables ne pourront bénéficier du dispositif « Cosse » que jusqu'à l'expiration des conventions en cours conclues avec l'ANAH qu'il s'agisse de conventions initiales ou de prorogations triennales ultérieures.

i. Réduction d'impôt au titre des investissements dans le secteur du tourisme – dispositif dit « Demessine »

Le dispositif « Demessine » consiste en une réduction d'impôt pour les contribuables qui ont acquis, entre le 1^{er} janvier 1999 et le 31 décembre 2010, un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement (article 199 *decies* E) ou un logement achevé depuis au moins 15 ans en vue de sa réhabilitation (article 199 *decies* EA), faisant partie d'une résidence de tourisme classée dans une zone de revitalisation rurale.

Lorsque le logement est acquis par une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, cette mesure s'applique également dans les mêmes conditions pour le bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *decies* G du CGI. Enfin, l'article 199 *decies* I prévoit une réduction d'impôt identique pour les contribuables ayant acquis un logement entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2010 dans une résidence hôtelière à vocation sociale

Pour ouvrir droit à l'avantage fiscal, le logement doit être affecté à la location pendant une durée de neuf ans au profit de l'exploitant de la résidence de tourisme. Les produits retirés de la location doivent être imposés dans la catégorie des revenus fonciers, ce qui exclut les locations en meublé.

La réduction d'impôt sur le revenu correspond à un taux de 25 % calculé sur le prix de revient de ces logements dans la limite de 50 000 euros pour une

(1) Loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016.

personne célibataire, veuve ou divorcée et de 100 000 euros pour un couple marié, et répartie sur six années maximum.

Introduit par l'article 13 de la loi de finances rectificative pour 1998 ⁽¹⁾ pour le volet commun et par l'article 71 de la loi de finances rectificative pour 2006 pour le volet social, ce dispositif continue de bénéficier n'a plus eu d'incidence budgétaire depuis 2020 ⁽²⁾.

Les **5° et 6° du I** du présent article prévoit de rendre cette réduction d'impôt applicable aux seuls contribuables dont l'achèvement du logement ou des travaux intervient au plus tard le 1^{er} juillet 2025.

j. Réduction d'impôt sur le revenu au titre des travaux de réhabilitation effectués dans une résidence de tourisme classée

Ce dispositif, prévu à l'article 199 *decies G bis*, permet aux propriétaires de logements situés en résidence de tourisme classée de bénéficier de la réduction d'impôt sur le revenu du dispositif « Demessine » pour des dépenses supportées visant à la réalisation de travaux améliorant la performance énergétique des logements ou en facilitant l'accès aux personnes handicapées.

Ce dispositif introduit par l'article 69 de la loi de finances pour 2017 n'a plus d'incidence budgétaire depuis fin 2022. Le **c du 13° du I** du présent article propose donc sa suppression. Par coordination, le **10° du I** supprime une référence à l'article 199 *decies G bis* figurant au 3 du II de l'article 239 *nonies* du CGI.

k. Réduction d'impôt sur le revenu au titre des investissements locatifs réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle – dispositif dit « Censi-Bouvard »

Ce dispositif, prévu à l'article 199 *sexvicies* du CGI, permet aux contribuables qui acquièrent un logement neuf, un logement en l'état futur d'achèvement ou un logement qui fait l'objet de travaux de réhabilitation ou de rénovation entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2022 de bénéficier d'une réduction d'impôt si ce logement a vocation à accueillir des personnes âgées ou handicapées, s'il s'agit d'une résidence avec services pour étudiants ou s'il s'agit d'un établissement délivrant des soins de longue durée.

Le taux de la réduction d'impôt est de 25 % pour les logements acquis en 2009 et en 2010, de 18 % pour les logements acquis en 2011 et de 11 % pour ceux acquis à compter de 2012.

Enfin, la réduction d'impôt est conditionnée à l'engagement du propriétaire à louer le logement pendant au moins neuf ans à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence.

(1) Loi n° 98-1267 du 30 décembre 1998 de finances rectificative pour 1998.

(2) Ce dispositif n'est par conséquent plus référencé dans l'annexe Voies et moyens.

Ce dispositif, introduit par l'article 90 de la loi de finances initiale pour 2009 pour augmenter l'offre de logements locatifs meublés, bénéficie à 44 398 ménages en 2023 pour un coût de 62 millions d'euros ⁽¹⁾.

Le **7° du I** du présent article prévoit de le rendre applicable aux seuls propriétaires dont l'achèvement du logement ou l'achèvement des travaux de réhabilitation ou de rénovation interviennent au plus tard le 1^{er} juillet 2025.

1. Réduction d'impôt sur le revenu en faveur de l'investissement locatif du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2012 et, sous conditions, jusqu'au 31 mars 2013 dans les zones présentant un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements (sous conditions de loyer) – dispositif dit « Scellier »

Ce dispositif, prévu à l'article 199 *septvicies* du CGI, permet aux contribuables domiciliés en France qui ont acquis, entre le 1^{er} janvier 2009 et le 31 décembre 2012, un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement de bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu à condition qu'ils s'engagent à le louer nu à usage d'habitation principale pendant une durée minimale de neuf ans. Cet engagement prévoit que le loyer ne doit pas excéder un plafond fixé par le décret prévu au troisième alinéa du *h* du 1° du I de l'article 31.

Cette réduction n'est applicable qu'aux logements situés dans une zone éligible au dispositif et dont les caractéristiques thermiques et la performance énergétique atteignent les résultats minimaux définis en application des articles L. 171-1 et L. 172-1 du code de la construction et de l'habitation.

Le taux de la réduction d'impôt est de 25 % pour les logements acquis ou construits en 2009 et en 2010, et de 13 % pour les logements acquis ou construits à compter du 1^{er} janvier 2011. Toutefois, lorsque le contribuable acquiert ou fait construire un logement neuf à raison duquel il justifie du niveau de performance énergétique globale exigé, ce taux est porté à 22 %.

Lorsque le logement reste loué, à l'issue de la période couverte par l'engagement de location, le contribuable continue à bénéficier de la réduction d'impôt pendant au plus six années supplémentaires. Dans ce cas, la réduction d'impôt annuelle est égale à 4 % du prix de revient du logement par période triennale.

Introduit par l'article 31 de la loi de finances rectificative pour 2008 pour « augmenter l'offre de logements locatifs », ce dispositif continue de bénéficier à 95 211 ménages pour un coût de 200 millions d'euros en 2023.

Le **8° du I** du présent article prévoit de le rendre applicable aux seuls propriétaires dont l'achèvement du logement ou l'achèvement des travaux de réhabilitation ou de rénovation interviennent au plus tard le 1^{er} juillet 2025.

(1) Voir l'annexe Voies et Moyens, tome 2, du présent projet de loi de finances.

2. La suppression de dispositifs temporaires mis en place dans le contexte de la crise sanitaire liée à la pandémie de Covid-19

De nombreux dispositifs temporaires mis en place dans le contexte de la crise sanitaire liée à la pandémie de Covid-19 sont devenus sans objet et sans incidence budgétaire. Leur suppression, proposée par le présent article, contribuera à la simplification et la clarté de la norme fiscale.

SYNTHÈSE DES DÉPENSES FISCALES TEMPORAIRES MISES EN PLACE LORS DE LA CRISE SANITAIRE ET SUPPRIMÉES PAR LE PRÉSENT ARTICLE

Numéro	Libellé	Fondement législatif	Vecteur de modification dans le présent article	Chiffrage 2023 (en millions d'euros)
260101	Déductibilité ou non-imposition des loyers et accessoires non perçus afférents à des immeubles donnés en location à une entreprise et consentis entre le 15/04/2020 et le 31/12/2021	14 B, 39 et 92 B du CGI	3°, 4°, 9° et <i>a</i> et <i>b</i> du 13° du I	–
320144	Crédit d'impôt pour dépenses de création audiovisuelle et cinématographique, redevances versées aux organismes de gestion collective et rémunérations versées directement aux auteurs	220 <i>sexies</i> A et 220 F <i>bis</i> du CGI	<i>e</i> , <i>f</i> et <i>g</i> du 13° du I	n.c.
520129	Exonération temporaire de droits de mutation à titre gratuit (DMTG) dans la limite de 100 000 € pour les dons de sommes d'argent effectués entre le 15 juillet 2020 et le 30 juin 2021 sous condition d'affectation des sommes reçues par le bénéficiaire à la souscription au capital d'une petite entreprise, à des travaux de rénovation énergétique ou à la construction de sa résidence principale	790 A <i>bis</i> du CGI	<i>i</i> du 13° du I	–
220107	Exonération des aides versées par le fonds de solidarité institué par l'ordonnance n° 2020-317 du 25 mars 2020 d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de toutes les contributions et cotisations sociales d'origine légale ou conventionnelle	Article 1 ^{er} de la loi n° 2020-473 du 25 avril 2020 de finances rectificative pour 2020	2° du II	10
090202	Dégrèvement exceptionnel de la cotisation foncière des entreprises au titre de 2020 au profit des entreprises de taille petite ou moyenne des secteurs relevant du tourisme, de l'hôtellerie, de la restauration, du sport, de la culture, du transport aérien et de l'événementiel particulièrement affectés par la crise sanitaire	Article 11 de la loi n° 2020-935 du 30 juillet 2020 de finances rectificative pour 2020	3° du II	–
260201	Crédit d'impôt en faveur des bailleurs au titre des abandons du loyer de novembre 2020 consentis aux entreprises locataires qui ont fait l'objet d'une fermeture administrative ou relèvent d'un secteur particulièrement touché par la crise sanitaire	Article 20 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021	4° du II	–
220106	Exonération des aides exceptionnelles versées par le Conseil de la protection sociale des travailleurs indépendants (CPSTI) ainsi que par les instances de gouvernance des régimes	Article 26 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre	4° du II	–

Numéro	Libellé	Fondement législatif	Vecteur de modification dans le présent article	Chiffrage 2023 (en millions d'euros)
	de retraites complémentaires des professionnels libéraux et des avocats d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de toutes les contributions et cotisations sociales d'origine légale ou conventionnelle	2020 de finances pour 2021		

Source : commission des finances d'après le présent article.

a. Déductibilité ou non-imposition des loyers et accessoires non perçus afférents à des immeubles donnés en location à une entreprise et consentis entre le 15 avril 2020 et le 31 décembre 2021

Ce dispositif, prévu par l'article 14 B, par le 9° du 1 et le dernier alinéa de l'article 39 et par l'article 92 B du CGI, permet aux bailleurs d'immeubles donnés en location à des entreprises de soustraire de leurs revenus fonciers imposables les loyers auxquels ils ont renoncé au profit de l'entreprise locataire entre le 15 avril 2020 et le 31 décembre 2021.

L'incidence budgétaire de ce dispositif n'a pas été chiffrée et le 3° ainsi que les **a et b du 13° du I** du présent article proposent sa suppression.

Par coordination, le 4° et le 9° du I suppriment des références au 9° du 1 de l'article 39 figurant aux articles 93 A et 209 du CGI.

b. Crédit d'impôt pour dépenses de création audiovisuelle et cinématographique, redevances versées aux organismes de gestion collective et rémunérations versées directement aux auteurs

Ce dispositif, prévu aux articles 220 *sexies* A et 220 F *bis* du CGI, visant à aider les médias, permet aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés exerçant l'activité d'éditeur de services de télévision, de services de radio ou de services de médias audiovisuels de bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de création audiovisuelle et cinématographique.

Les entreprises ont pu bénéficier de ce crédit d'impôt lorsqu'elles justifiaient d'une diminution de chiffre d'affaires d'au moins 10 % pour la période allant du 1^{er} mars au 31 décembre 2020, par comparaison avec la période allant du 1^{er} mars au 31 décembre 2019. Le crédit d'impôt est égal à 15 % du montant total des dépenses éligibles prévues au II de l'article 220 *sexies* A du CGI.

Ce dispositif n'a plus d'incidence budgétaire en 2023 et a eu un coût total de 4 millions d'euros depuis sa création ⁽¹⁾.

Les **e, f et g du 13° du I** du présent article suppriment ce dispositif.

(1) Voir l'annexe Voies et Moyens, tome 2, du projet de loi de finances pour 2022.

c. Exonération temporaire de droits de mutation à titre gratuit (DMTG) dans la limite de 100 000 euros pour les dons de sommes d'argent effectués entre le 15 juillet 2020 et le 30 juin 2021 sous condition d'affectation des sommes reçues par le bénéficiaire à la souscription au capital d'une petite entreprise, à des travaux de rénovation énergétique ou à la construction de sa résidence principale

Ce dispositif prévu à l'article 790 A *bis* du CGI permet aux contribuables qui ont effectué des dons de sommes d'argent entre le 15 juillet 2020 et le 30 juin 2021 à un descendant d'être exonérés de droits de mutation à titre gratuit dans la limite de 100 000 euros si elles ont été affectées par le donataire, dans un délai de trois mois, à la souscription au capital d'une petite entreprise ou à des travaux de rénovation énergétique du logement dont il est propriétaire et qu'il affecte à son habitation principale, ou à la construction de sa résidence principale.

Ce dispositif temporaire, dont le coût n'a été chiffré, est supprimé par le **i du 13°** du présent article ⁽¹⁾.

d. Exonération des aides versées par le fonds de solidarité institué par l'ordonnance n° 2020-317 du 25 mars 2020 d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de toutes les contributions et cotisations sociales d'origine légale ou conventionnelle

Ce dispositif, prévu à l'article 1^{er} de la loi du 25 avril 2020 de finances rectificative (LFR 2) pour 2020, exonère les aides versées par le fonds de solidarité d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de toutes les contributions et cotisations sociales d'origine légale ou conventionnelle.

Ce dispositif – qui a coûté 5,9 milliards d'euros entre 2020 et 2023 ⁽²⁾ – n'aura plus d'incidence budgétaire à compter de 2024. Il est supprimé par le **2° du II** du présent article qui abroge l'article 1^{er} de la LFR 2 pour 2020.

e. Dégrèvement exceptionnel de la cotisation foncière des entreprises au titre de 2020 au profit des entreprises de taille petite ou moyenne des secteurs relevant du tourisme, de l'hôtellerie, de la restauration, du sport, de la culture, du transport aérien et de l'événementiel particulièrement affectés par la crise sanitaire

Ce dispositif, prévu à l'article 11 de la loi du 30 juillet 2020 de finances rectificative (LFR 3) pour 2020, prévoit un dégrèvement exceptionnel de la cotisation foncière des entreprises au titre de 2020 pour les entreprises de taille petite ou moyenne des secteurs relevant du tourisme, de l'hôtellerie, de la restauration, du sport, de la culture, du transport aérien et de l'événementiel particulièrement affectés par la crise sanitaire.

(1) Voir l'annexe Voies et Moyens, tome 2, du projet de loi de finances pour 2022.

(2) Voir l'annexe Voies et Moyens, tome 2, des projets de loi de finances pour 2022 et 2023.

Ce dispositif, qui n'a plus d'incidence budgétaire depuis 2022 après avoir coûté 107 millions d'euros entre 2020 et 2021 ⁽¹⁾, est supprimé par le **3° du II** du présent article qui abroge l'article 11 de la LFR 3 pour 2020.

f. Crédit d'impôt en faveur des bailleurs au titre des abandons du loyer de novembre 2020 consentis aux entreprises locataires qui ont fait l'objet d'une fermeture administrative ou relèvent d'un secteur particulièrement touché par la crise sanitaire

Ce dispositif, créé par l'article 20 de la loi de finances initiale (LFI) pour 2021, instaure un crédit d'impôt, sous conditions, en faveur des bailleurs personnes physiques ou personnes morales qui consentent, à certaines entreprises locataires de locaux situés en France particulièrement affectées par les mesures prises pour limiter la propagation de l'épidémie de Covid-19, des abandons ou renoncations définitifs de loyers dus au titre du mois de novembre 2020 (abandons consentis au plus tard le 31 décembre 2021).

Ce dispositif n'a plus d'incidence budgétaire à compter de 2023 et a eu un coût total de 150 millions d'euros entre 2020 et 2022 ⁽²⁾. Il est supprimé par le **4° du II** du présent article qui abroge l'article 20 de la LFI pour 2021.

g. Exonération des aides exceptionnelles versées par le Conseil de la protection sociale des travailleurs indépendants (CPSTI) ainsi que les instances de gouvernance des régimes de retraite complémentaires, des professionnels libéraux et des avocats d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de toutes les contributions et cotisations sociales d'origine légale ou conventionnelle

Afin de donner leur plein effet à certaines aides exceptionnelles perçues par les travailleurs indépendants dans le cadre de la crise liée à l'épidémie de COVID-19, ce dispositif créé par l'article 26 de la loi de finances initiale (LFI) pour 2021 prévoit l'exonération des aides exceptionnelles versées par le Conseil de la protection sociale des travailleurs indépendants (CPSTI) ainsi que par les instances de gouvernance des régimes de retraites complémentaires, des professionnels libéraux et des avocats en application de l'article 10 de la loi n° 2020-734 du 17 juin 2020. Ce dispositif d'exonération recouvre l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés ainsi que toutes les contributions et cotisations sociales d'origine légale ou conventionnelle.

Ce dispositif, qui n'a plus d'incidence budgétaire depuis 2023 après avoir coûté 230 millions d'euros entre 2020 et 2022 ⁽³⁾, est supprimé par le **4° du II** du présent article qui abroge l'article 26 de la LFI pour 2021.

(1) Voir l'annexe Voies et Moyens, tome 2, du projet de loi de finances pour 2022.

(2) Voir l'annexe Voies et Moyens, tome 2, du projet de loi de finances pour 2022.

(3) *Id.*

3. Autres dépenses fiscales inefficaces

a. Crédit d'impôt à raison des intérêts des prêts souscrits entre le 1^{er} septembre 2005 et le 31 décembre 2008 en vue du financement de leurs études par les personnes âgées de vingt-cinq ans au plus

Ce dispositif, prévu à l'article 200 *terdecies* du CGI, permet aux contribuables âgés de vingt-cinq ans au plus et constituant un foyer fiscal distinct qui ont souscrit des prêts entre le 1^{er} septembre 2005 et le 31 décembre 2008 en vue du financement de leurs études de bénéficier d'un crédit d'impôt sur le revenu à raison des intérêts d'emprunt payés par ces personnes au titre des cinq premières annuités de remboursement.

Le crédit d'impôt est égal à 25 % du montant des intérêts annuels effectivement payés, retenus dans la limite de 1 000 euros. Il est attribué à compter de l'année au titre de laquelle le souscripteur du prêt constitue un foyer distinct.

Ce dispositif n'a plus d'incidence budgétaire depuis 2021, il est supprimé par le **d du 13° du I** du présent article qui abroge l'article 200 *terdecies* du CGI.

b. Exonération des publications des collectivités publiques et des organismes à but non lucratif

Le dispositif d'exonération prévue à l'article 298 *duodecies* du CGI exonère de TVA, sous conditions, les livraisons de certains périodiques édités par les collectivités publiques et leurs établissements publics à caractère administratif, ainsi que par les organismes à but non lucratif. L'exonération ne s'applique pas lorsque ces publications sont des publications de presse bénéficiant du taux super réduit de 2,10 % en application de l'article 298 *septies* du CGI.

Si les conditions de l'une ou l'autre de ces dispositions ne sont pas remplies, la publication alors taxée, peut néanmoins bénéficier du taux réduit de 5,5 % conformément au 3° du A de l'article 278-0 *bis* du CGI lorsqu'elle répond à la définition fiscale du livre. À défaut, s'applique le taux normal de la TVA de 20 %.

Créé par l'article 6 de la loi n° 76-1233 du 29 décembre 1976 relative au régime fiscal de la presse, son incidence budgétaire est évaluée à 1 million d'euros en 2023.

Le **h du 13° du I** du présent article propose sa suppression dans un souci de rationalisation des exonérations et des taux réduits en matière de TVA ainsi qu'en raison de la faible incidence budgétaire du dispositif.

Pa coordination, le **11° du I** du présent article supprime une référence à l'article 298 *duodecies* figurant à l'article 298 *terdecies* du CGI.

III. LA SUPPRESSION D'UNE TAXE À FAIBLE RENDEMENT

La redevance due par les sociétés parisiennes de courses de chevaux est prévue par le I de l'article 15 de la loi de finances pour 1965 ⁽¹⁾ qui a institué un prélèvement annuel par le gouvernement d'une redevance due par chaque société de courses parisienne égale à la moitié de l'augmentation de ses recettes nettes par rapport aux recettes nettes de l'exercice précédent.

Cette taxe est tombée en désuétude et ne présente plus de rendement depuis plusieurs années. Elle est donc supprimée par le **1° du II** du présent article qui abroge le I de l'article 15 de la loi de finances pour 1965 ainsi que le **II** de ce dernier article qui contient des dispositions périmées au 31 mai 1965. Par coordination, le **12° du I** du présent article réécrit l'article 302 *bis* ZO qui faisait référence à l'article 15 de la loi de finances pour 1965.

*

* *

(1) Loi n° 64-1279 du 23 décembre 1964 de finances pour 1965.

Article 18

Mise en œuvre du transfert du recouvrement des contributions indirectes à la DGFIP

Résumé du dispositif et effets principaux

Le présent article poursuit l'exercice de rationalisation de la fiscalité des biens et services et de l'organisation de son recouvrement, engagé par la loi de finances initiale pour 2019 et poursuivi par d'autres lois de finances initiales adoptées postérieurement. Cet article comporte quatre mesures principales :

- il étend le transfert du recouvrement de la direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI) vers la direction générale des finances publiques (DGFIP) aux taxes annexes frappant les tabacs et les alcools (la cotisation de sécurité sociale sur les boissons alcooliques droit de licence pour le tabac et cotisation finançant le régime d'allocations viagères des gérants de débits de tabac), et précise les modalités du transfert de recouvrement relatif à la taxe sur les mélanges de boissons alcooliques et de boissons sucrées (« premix »). Il supprime également les frais d'assiette et de recouvrement existant pour la cotisation de sécurité sociale sur les boissons alcooliques et étend son régime d'exonération.

- il aménage le régime fiscal des bouilleurs de cru particuliers en prévoyant une exonération d'accise pour les personnes qui produisent des petites quantités d'alcool, pour leur consommation propre.

- il confie à la direction générale de l'aviation civile, à compter du 1^{er} janvier 2026, la gestion des majorations de taxes sur le transport aérien de passagers (qui s'ajoutent aux taxes qu'elle gère déjà) et qui sont aujourd'hui, selon le cas, gérées par la DGFIP ou la DGDDI. À la même date, il transfère également de la DGDDI à la DGFIP la gestion de la taxe sur le transport maritime de passagers à destination des espaces naturels protégés.

- il renouvelle, pour deux années, l'habilitation du Gouvernement à légiférer par ordonnance pour recodifier les dispositions relatives aux impositions sur les biens et services, afin qu'il puisse continuer leur intégration dans le code des impositions sur les biens et services (CIBS) qui leur est dédié depuis le 1^{er} janvier 2022.

Dernières modifications législatives intervenues

L'article 184 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, modifié par l'article 161 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021 et l'article 128 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022, a :

- défini le calendrier du transfert à la DGFIP de la déclaration et du recouvrement des taxes intérieures de consommation sur les produits énergétiques, du droit annuel de francisation et de navigation, d'amendes autres que de nature fiscale, d'accises sur les alcools et les tabacs manufacturés, de la taxe sur les produits phytosanitaires ;

- habilité le Gouvernement à légiférer par ordonnance pour mettre en œuvre ce transfert, et pour refondre certaines impositions dans le but d'en améliorer la lisibilité et la codification et d'assurer le respect de la hiérarchie des normes.

L'article 9 de la loi n° 2022-1157 du 16 août 2022 de finances rectificative pour 2022 a ajusté et modifié de nombreuses dispositions de l'ordonnance du 22 décembre 2021, prise sur le fondement de l'article 184 de la loi de finances pour 2020 ;

La loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 a :

- ratifié l'ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021 portant partie législative du code des impositions sur les biens et services et transposant diverses normes du droit de l'Union européenne ;

- défini les modalités du transfert à la DGFIP de la gestion et du recouvrement des amendes non fiscales prononcées en réponse aux infractions constatées par l'administration des douanes, et en a reporté la date d'effet de trois mois, au 1^{er} avril 2023 ;

- ajusté le périmètre du transfert à la DGFIP des opérations liées à l'accise sur les carburants et aux taxes qui lui sont associées, en maintenant une compétence des agents des douanes sur les opérations de sécurisation de l'assiette de ces impositions et reporté d'une année l'échéance du transfert, au 1^{er} janvier 2025 ;

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté cet article sans modification. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

Parmi les thématiques et pistes identifiées par le Comité interministériel de la transformation publique du 29 octobre 2018, dans le cadre d'« Action publique 2022 », figurait le projet de **création « d'une agence unique de recouvrement de l'ensemble des prélèvements pour simplifier la vie des entreprises »**, dans l'objectif de centraliser la collecte des prélèvements au sein d'une même agence.

Une mission sur le thème du recouvrement des prélèvements fiscaux et sociaux a ensuite été confiée à M. Alexandre Gardette, dont le rapport a été publié en juillet 2019. Le 11 juillet 2019, le ministre de l'action et des comptes publics a mis en place une mission interministérielle, baptisée « **France recouvrement** », chargée de piloter cette réforme.

Il a résulté de ces réflexions non pas une unification complète du recouvrement fiscal et social, mais **une modification de la répartition entre différentes administrations de la responsabilité des mesures d'assiette et de déclaration ainsi que du recouvrement et des contentieux éventuels afférant à différentes impositions.**

A. LE RECOUVREMENT DE NOMBREUSES IMPOSITIONS ET TAXES A ÉTÉ TRANSFÉRÉ À LA DGFIP DANS UN BUT DE RATIONALISATION

En matière fiscale, cette démarche a visé prioritairement **la rationalisation du recouvrement et du contrôle des impositions sectorielles à rendement élevé**, notamment celles frappant les énergies, les boissons alcooliques et non alcooliques, les tabacs et les activités polluantes.

La responsabilité de tout ou partie de ces opérations est ainsi progressivement transférée à la **direction générale de finances publiques (DGFIP)**, principalement au titre de taxes et impositions relevant jusqu’alors de la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) mais également au titre de certaines impositions relevant d’autres administrations ⁽¹⁾.

Assuré par **les comptables publics** compétents ⁽²⁾, le recouvrement de **l’impôt peut se définir comme l’ensemble des opérations et procédures assurant le paiement de l’impôt**. Pour les contribuables particuliers, que l’impôt soit totalement administré (impôts locaux) ou déclaratif (impôt sur le revenu), le recouvrement a généralement lieu après émission d’un titre exécutoire, le plus souvent par voie d’émission de rôle et dans certains cas par voie d’avis de mise en recouvrement. Pour les contribuables professionnels, les impositions sont le plus souvent reliées à l’activité ou au résultat d’exploitation. Les impositions des professionnels sont ainsi principalement déclaratives et « autoliquidées ».

On peut également distinguer **le recouvrement des impôts directs**, qui se fait en principe sur la base d’un acte administratif appelé titre de recouvrement ou avis d’imposition, adressé directement au contribuable par l’administration, du **recouvrement des impôts indirects**, qui est opéré directement par l’administration sans passer par un avis au contribuable.

Le calendrier et le périmètre du transfert varient selon les taxes transférées.

1. Les transferts de la DGDDI vers la DGFIP ont notamment été opérés en lois de finances

- Prévus par la loi de finances pour 2019 ⁽³⁾, le transfert à la DGFIP de l’ensemble des opérations liées au recouvrement des **contributions sur les boissons non alcooliques** est **effectif depuis le 1^{er} janvier 2019** ⁽⁴⁾. Elles sont déclarées à l’appui de l’annexe à la déclaration de TVA.

- Prévus par la loi de finances pour 2019 ⁽⁵⁾, le transfert des opérations liées au recouvrement de **la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP)** définie à l’article 266 *sexies* du code des douanes est **effectif depuis 1^{er} janvier 2020** pour

(1) On peut notamment citer le transfert vers la DGFIP, à compter du 1^{er} janvier 2021, de la gestion des taxes d’urbanisme, opéré par la loi de finances pour 2021 ; à compter du 1^{er} janvier 2022, de la taxe sur les produits phytosanitaires, prévu par l’article 184 de la loi de finances pour 2020 ; ou encore du recouvrement du prélèvement forfaitaire sur les primes de contrats d’assurance de biens qui abonde le fonds de garantie des victimes d’actes de terrorisme et d’autres infractions (FGTI).

(2) Conformément à l’article L. 252 du livre des procédures fiscales (LPF).

(3) C du V de l’article 199 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

(4) Cette mesure concerne les quatre contributions suivantes : la contribution sur les boissons contenant des sucres ajoutés prévue à l’article 1613 ter du code général des impôts (CGI), la contribution sur les eaux, boissons et préparations prévue au 1° du II de l’article 1613 quater du CGI, la contribution sur les boissons contenant des édulcorants de synthèse prévue au 2° du même II, la contribution sur les sources d’eau minérale (anciennement surtaxe sur les eaux minérales) prévue à l’article 1582 du CGI.

(5) VI de l’article 193 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

la TGAP autre que celle applicable aux déchets, et **depuis le 1^{er} janvier 2021** pour la composante de la TGAP applicable aux déchets ⁽¹⁾.

• Les lois de finances pour 2019 et pour 2020 ⁽²⁾ ont transféré, en deux temps, à compter du 1^{er} janvier 2021 puis du 1^{er} janvier 2022, les opérations liées à **la TVA sur les produits pétroliers** (article 298 du CGI) et à **la TVA à l'importation** (article 1695 du CGI).

2. D'autres transferts ont été permis par l'ordonnance prise sur le fondement de l'article 184 de loi de finances pour 2020

• **Le principe et le calendrier du transfert à la DGFIP des opérations liées au recouvrement de plusieurs autres impositions et amendes** ont été définis par **l'article 184 de la loi de finances pour 2020** ⁽³⁾ **qui comportait deux grandes séries de dispositions :**

- le I de cet article a fixé la **liste des impositions concernées ainsi que les échéances des transferts ;**

- **le II de cet article a habilité le Gouvernement à prendre par ordonnance des mesures relevant du domaine de la loi** et nécessaires à la refonte de l'ensemble des impositions, taxes et amendes notamment **pour mettre en œuvre les transferts prévus par le I du même article.**

Le champ de l'habilitation a en outre été étendu à des mesures permettant de **procéder à la recodification de nombreuses impositions au sein d'un nouveau code, dédié aux impositions sur les biens et les services** (voir *infra*).

Ces mesures devaient **assurer le transfert à la DGFIP du recouvrement des droits visés par l'article d'habilitation**, éventuellement en harmonisant les conditions dans lesquelles ces impositions sont liquidées, recouvrées, remboursées et contrôlées.

Sauf exceptions, le champ des opérations de recouvrement transférées devait comprendre **la gestion et le contrôle** de ces impositions.

(1) Au-delà de la simplification visant à offrir un interlocuteur fiscal unique aux redevables de la TGAP, le transfert a permis de remplacer les trois acomptes antérieurs par un acompte unique, tout en autorisant les entreprises à moduler leur acompte afin de tenir compte, notamment, de la variation de leur activité de l'année en cours par rapport à celle de l'exercice précédent.

(2) VI de l'article 193 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 et IV de l'article 181 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

(3) Article 184 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020 modifié par l'article 161 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021 et par l'article 128 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022.

Si l'ordonnance devait être prise dans un délai de 18 mois à compter de la promulgation de la loi de finances pour 2020, soit avant le 28 juin 2021, ce délai a été prolongé jusqu'au 31 décembre 2021 ⁽¹⁾.

Dans ces délais, le Gouvernement a pu adopter l'ordonnance du 22 décembre 2021 portant partie législative du code des impositions sur les biens et services et transposant diverses normes du droit de l'Union européenne ⁽²⁾, ratifiée par l'article 80 de loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023.

a. Les transferts effectifs depuis le 1^{er} janvier 2022

Sous l'effet de la parution de l'ordonnance, sont effectifs depuis le 1^{er} janvier 2022, les transferts des opérations suivantes :

– l'ensemble des opérations de recouvrement relatives à **deux anciennes taxes spéciales sur certains véhicules routiers**, alors définies par les articles 284 *bis* et 284 *sexies* du code des douanes. Ces taxes ont été **réformées et fusionnées en une taxe unique à l'essieu par la loi de finances pour 2021** ⁽³⁾. Les déclarations sont adressées à la DGFIP depuis le 1^{er} janvier 2022.

– l'ensemble des opérations de recouvrement relatives à **trois taxes intérieures de consommation sur le gaz naturel, sur la consommation du charbon et sur la consommation finale d'électricité** ⁽⁴⁾. Ce transfert est effectif pour les impositions pour lesquelles le fait générateur et l'exigibilité sont intervenus depuis le 1^{er} janvier 2022.

Les modifications en ce sens ont été apportées dans le code des douanes et le CGI, respectivement par **les articles 7 et 10 de l'ordonnance du 22 décembre 2022**, ainsi que, concernant les parts de ces taxes instituées au profit des collectivités locales, dans le code général des collectivités territoriales, par l'article 5 de cette ordonnance.

● Il en va de même du transfert des opérations relatives aux **droits annuels liés à la détention d'engins maritimes**, initialement dénommés « droits annuel de francisation et de navigation » et définis par les articles 223 et 238 du code des douanes. Ce transfert est effectif pour les impositions dont le fait générateur est intervenu à compter du 1^{er} janvier 2022.

(1) Ce prolongement a résulté, d'une part, du prolongement de quatre mois de l'ensemble des durées d'habilitation non expirées à la date de publication de l'article 14 de la loi n° 2020-290 du 23 mars 2020 d'urgence pour faire face à l'épidémie de Covid-19, et d'autre part d'un prolongement supplémentaire prévu par l'article 10 de la loi n° 2021-1549 du 1^{er} décembre 2021 de finances rectificative pour 2021.

(2) *Ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021 portant partie législative du code des impositions sur les biens et services et transposant diverses normes du droit de l'Union européenne.*

(3) 8° du I et 2° du II de l'article 55 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021.

(4) L'article d'habilitation visait respectivement les taxes prévues aux articles 266 quinquies, 266 quinquies B et 266 quinquies C du code des douanes. Sous l'effet de la recodification prévue par le même article d'habilitation (voir infra), ces taxes sont désormais définies par l'article L. 312-1 du code des impositions sur les biens et services.

Par exception au principe de transfert à la DGFIP de la gestion et du contrôle des impositions dont le recouvrement est transféré, **la gestion et le contrôle des impositions sur les navires et véhicules nautiques sont transférés à la direction des affaires maritimes**, chargée de gérer une formalité unique de francisation et d'immatriculation des navires.

L'ensemble des modifications en ce sens ont été apportées au code des transports par les 4° à 8° de l'article 18 de l'ordonnance du 22 décembre 2021.

b. Les transferts prévus à compter de 2023 et 2024

● Le 3° du I de l'article 184 de la loi de finances pour 2020 prévoyait le **transfert à la DGFIP, à compter du 1^{er} janvier 2023**, des opérations de recouvrement liées aux « *amendes, autres que de nature fiscale, prévues au code des douanes et au code général des impôts et prononcées par les services douaniers ou résultant d'infractions constatées par ces derniers* ».

L'amende prononcée par les services de la DGDDI obéit à un régime dérogatoire du droit commun : son montant peut varier selon la valeur de la marchandise en cause et ne dépend donc pas exclusivement de l'atteinte causée à l'ordre public. Elle présente ainsi un caractère indemnitaire comme le précise l'article 382 du code des douanes qui dispose que les amendes douanières « *se prescrivent dans les mêmes conditions que les dommages-intérêts* », c'est-à-dire comme une créance civile de nature indemnitaire.

Enfin, l'article 350 du même code autorise l'administration des douanes à transiger avec « *les personnes poursuivies pour infraction douanière ou pour infraction à la législation et à la réglementation relatives aux relations financières avec l'étranger* ».

L'article 80 de la loi de finances pour 2020 a abrogé l'article 184 de la loi de finances pour 2020 et mis en œuvre le transfert à la DGFIP du recouvrement de ces amendes, en insérant – à la suite de l'article 345 du code des douanes qui régit **les conditions de mise en recouvrement, par l'administration des douanes, des créances relevant de sa compétence** – un **article 345-0 bis, nouveau**. Cet article prévoit que **l'administration des finances publiques** recouvre, comme en matière d'amendes pénales, **les amendes, pénalités et confiscations en valeur que l'administration des douanes est chargée d'appliquer, mais à la condition que ces amendes soient prononcées par une juridiction**.

Il est indiqué expressément que ce transfert de compétence intervient **sans préjudice de la compétence de l'Agence de gestion et de recouvrement des avoirs saisis et confisqués (AGRASC)** que l'article 707-1 du code de procédure pénale rend compétente dans les cas de **confiscations de biens préalablement saisis**.

L'article 80 a également inséré un III *ter* à l'article 1754 du CGI relatif **aux recouvrement et contentieux des pénalités fiscales**, afin d'habiliter la **DGFIP** à

recouvrer les amendes se rapportant aux taxes dont le recouvrement lui aura été transféré. Il prévoit que **les amendes, pénalités et confiscations prévues par le code des douanes sont recouvrées dans les conditions que prévoit ce code et que les amendes, pénalités et confiscations réprimant des infractions recherchées, constatées et poursuivies comme en matière de contributions indirectes sont recouvrées selon les règles applicables à ces mêmes contributions**, sous réserve d'un renvoi à l'article 345-0 *bis* du code des douanes conduisant à procéder comme en matière d'amendes pénales lorsque ces amendes sont prononcées par une juridiction.

• **À compter du 1^{er} janvier 2024**, doit être transféré à la DGFIP le **recouvrement des accises sur les produits manufacturés des tabacs, les alcools et les boissons alcoolisées** : les droits indirects entrant dans le champ de ces accises comprennent le droit de circulation, le droit de consommation et le droit spécifique sur les bières.

Pour l'ensemble de ces impositions, **les agents de l'administration des douanes, s'ils sont déchargés des opérations de recouvrement, conserveront la compétence de gestion et de contrôle**, qui figure dans leur « cœur de métier » de contrôle et de lutte contre les trafics. Ces missions douanières recouvrent également **le contrôle du respect des conditions requises pour appliquer des exonérations ou tarifs spéciaux**, comme c'est notamment le cas pour les bouilleurs de cru particuliers.

Le régime fiscal des bouilleurs de cru particuliers

Les bouilleurs de cru sont des particuliers, propriétaires, fermiers, métayers ou vigneron qui fabriquent de l'alcool à partir de fruits provenant exclusivement de leur récolte, pour leur consommation personnelle, sans possibilité de vendre l'alcool obtenu. Ils sont environ 60 000 en France et disposent d'un régime fiscal spécifique.

Conformément à l'article L. 313-34 du code des impositions sur les biens et services (CIBS), les bouilleurs de cru bénéficient, dans la limite de 10 litres d'alcool pur et sous condition, d'un tarif particulier d'accise égal à la moitié du tarif de droit commun.

Aux termes de l'article L. 313-35 du même code, les bouilleurs de cru ayant servi sous les drapeaux pendant la Guerre d'Algérie bénéficient d'une exonération totale, dans les mêmes conditions.

Dans ce contexte, le circuit de déclaration et de recouvrement de l'accise mis en place par la DGFIP et la DGDDI concerne uniquement les redevables professionnels.

Les modifications en ce sens ont été apportées **au code général des impôts par l'article 10 de l'ordonnance du 22 décembre 2021**.

En revanche, **le recouvrement des taxes dites annexes frappant les tabacs et alcools** – soit la cotisation de sécurité sociale sur les boissons

alcooliques ⁽¹⁾, le droit de licence pour le tabac et la cotisation finançant le régime d'allocations viagères des gérants de débits de tabac, instituée par le décret n° 63-1104 du 30 octobre 1963 relatif au régime d'allocations viagères des gérants de débits de tabac – **n'a pas été transféré à la DGFIP** par cette même ordonnance.

L'article 568 du CGI prévoit que le droit de licence est constaté, recouvré et contrôlé suivant **les règles propres aux contributions indirectes**.

L'article L. 245-10 du code de la sécurité sociale prévoit que la cotisation sur les boissons alcooliques est assise, contrôlée et recouvrée **selon les mêmes règles, conditions, garanties et sanctions qu'en matière de contributions indirectes**.

• **À compter du 1^{er} janvier 2024**, doit également intervenir le transfert de la déclaration et du recouvrement :

– de la fraction perçue sur l'électricité de l'accise sur les énergies (anciennement dénommée **taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques**) ainsi que de **la taxe spéciale de consommation** qui est une taxe locale sur les carburants perçue outre-mer ;

– de la **taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants** (TIRIB), renommée par ailleurs, depuis le 1^{er} janvier 2022, **taxe incitative relative à l'utilisation d'énergie renouvelable dans les transports** (TIRUERT), prévue à l'article 266 *quindecies* du code des douanes.

Les modifications en ce sens ont été apportées au code des douanes **par les 6° et 7° de l'article 7 de l'ordonnance du 22 décembre 2021**.

Il en va de même pour la **rémunération due au titre du stockage stratégique des produits pétroliers** mentionnée à l'article L. 642-6 du code de l'énergie. La première loi de finances rectificative pour 2022⁽²⁾ a opéré les modifications en ce sens à l'article L. 642-8 du code de l'énergie.

B. LA GESTION ET LE RÉGIME DES TAXES SUR LE TRANSPORT MARITIME ET AÉRIEN REPOSENT ENCORE SUR DE NOMBREUX ACTEURS

Malgré les avancées initiées depuis 2019 en matière de rationalisation de la fiscalité sur les biens et services, **des marges de progression demeurent concernant la fiscalité du transport maritime et du transport aérien**.

(1) *La cotisation de sécurité sociale sur les boissons alcooliques, instituée aux termes de l'article L. 245-7 du code de la sécurité sociale (CSS) « en raison des risques que comporte l'usage immodéré de ces produits pour la santé », est due, conformément à l'article L. 245-8 du même code, « à raison de l'importation ou la livraison aux consommateurs de boissons d'une teneur en alcool supérieure à 18 % vol ».*

(2) Il de l'article 9 de la loi n° 2022-1157 du 16 août 2022 de finances rectificative pour 2022.

● **Le transport de passagers aériens fait l'objet d'une taxe assise sur le nombre des embarquements**, régie par les articles L. 422-13 et suivants du CIBS, qui comprend **quatre tarifs cumulatifs affectés à diverses missions d'intérêt général liées ou non au transport aérien** ⁽¹⁾, ainsi que **deux majorations locales**, en Corse et outre-mer, prévues respectivement aux articles L. 422-29 et L. 422-30 du même code, et affectées localement.

Par ailleurs, dans le cas particulier de l'aéroport de Bâle-Mulhouse, qui, compte tenu de son caractère transfrontalier, fait l'objet d'une convention fiscale avec la Suisse ⁽²⁾, deux des quatre tarifs susmentionnés sont regroupés au sein d'un tarif unique obéissant à des règles de détermination qui lui sont propres (article L. 422-26 du CIBS).

Ces quatre tarifs, de même que les autres taxes propres au secteur aérien, **sont régis par les mêmes règles de procédures que la taxe sur la valeur ajoutée, sous réserve de quelques adaptations, et gérées par la direction générale de l'aviation civile (DGAC), qui constitue ainsi l'interlocuteur unique des redevables pour les déclarations, le paiement et le contrôle.**

En revanche, la majoration en Corse, si elle est également régie par les mêmes règles de procédures que la taxe sur la valeur ajoutée, est **gérée par la DGFIP** et donc déclarée et payée *via* l'annexe à la déclaration de TVA comme évoqué *supra*. La majoration outre-mer est, quant à elle, régie par les règles de procédures des droits de douane et gérée par la DGDDI. Enfin, le tarif unique propre à l'aéroport de Bâle-Mulhouse fait l'objet d'une gestion propre compte tenu de la convention fiscale susmentionnée.

● Par ailleurs, **la taxe sur le transport maritime à destination d'espaces naturels protégés, régie par les articles L. 423-47 et suivants du CIBS, suit les règles de procédures des droits de douane.** Elle est gérée par la DGDDI alors que les autres taxes frappant ce secteur sont régies par les règles propres à la taxe sur la valeur ajoutée et gérées par la DGFIP, ou cogérées avec la direction générale des affaires maritimes et portuaires.

(1) *La taxe sur le transport aérien de passagers comporte quatre tarifs (tarif de l'aviation civile, tarif de solidarité, tarif de sûreté et de sécurité et tarif de péréquation aéroportuaire). Ainsi, le produit de la taxe résultant du tarif de sûreté est perçu au profit des personnes publiques ou privées exploitant des aérodromes ou groupements d'aérodromes dont le trafic embarqué ou débarqué s'élève en moyenne, sur les trois dernières années civiles, à plus de 5 000 unités de trafic, afin de financer des services de sécurité (incendie, sauvetage, lutte contre le péril animalier), de sûreté et des mesures effectuées dans le cadre des contrôles environnementaux. Le tarif de solidarité, qui a remplacé la taxe dite de solidarité sur les billets d'avion, est destiné au financement de programmes d'aide publique au développement.*

(2) *Accord entre le Gouvernement de la République française et le Conseil fédéral suisse relatif à la fiscalité applicable dans l'enceinte de l'aéroport de Bâle-Mulhouse, signé à Paris le 23 mars 2017.*

C. LA RATIONALISATION DE LA FISCALITÉ SUR LES BIENS ET SERVICES S'EST ACCOMPAGNÉE D'UNE ENTREPRISE DE CODIFICATION

L'effort de rationalisation de la gestion des taxes et impositions sur les biens et services s'est accompagné d'une **entreprise de codification**, qui a permis l'élaboration du code des impositions sur les biens et services (CIBS).

Ainsi, les articles 1 à 4 de l'ordonnance du 22 décembre 2021 portent création de ce **nouveau code, dont les dispositions sont annexées à l'ordonnance**.

- Le périmètre du CIBS est conforme à l'habilitation confiée par le législateur par l'article 184 de la loi de finances 2020 dans sa rédaction initiale : **il couvre les impositions frappant certains biens et services, à l'exclusion des impôts généraux, comme la TVA ou des impôts assis sur les revenus**.

Outre un **livre premier** portant *Dispositions générales*, le CIBS comporte, à ce stade, un **livre III** relatif aux **taxes sur les énergies, alcools et tabacs** et un **livre IV** relatif aux **autres impositions sectorielles**, distinguant les impositions relatives aux **mobilités** (déplacements routiers, transport aérien et navigations) et aux **activités industrielles et artisanales**.

La codification a permis de **regrouper les impositions au regard de leurs caractéristiques intrinsèques du point de vue du redevable**, indépendamment de leurs modalités de gestion ou de leur affectation. Les **impositions sont organisées par secteur économique d'activités imposables**, ce qui permet de mieux les identifier, d'uniformiser les définitions et de les mettre en cohérence avec les codes particuliers régissant chacun de ces secteurs.

Les affectations éventuelles de ces taxes n'ont pas été modifiées.

Les différents éléments constitutifs d'une imposition sont présentés de façon logique et harmonisée : **champ matériel et géographique d'application, fait générateur, montant, exigibilité, redevables, constatation ou déclaration, paiement, sanctions et procédures et, le cas échéant, affectation**.

La recodification a conduit à **déclasser les mesures de pure gestion qui relèvent du règlement et non pas de la loi**, comme les échéances déclaratives, le contenu précis des déclarations ou les modalités de paiement. Enfin, les règles de procédures contentieuses sont uniformisées avec une compétence systématique du juge administratif, à l'exception des impositions sur les alcools et les tabacs pour lesquelles les différentes procédures administratives et judiciaires ne pouvaient pas être modifiées à droit constant, en l'état actuel de l'articulation des procédures fiscales et des procédures portant sur les trafics illicites.

- Dans de nombreux cas, **l'ordonnance a procédé concomitamment à la codification dans le CIBS et au transfert des opérations de recouvrement à la DGFIP** : il a été ainsi pour les accises sur les énergies, les accises sur les alcools,

les taxes sur l'immatriculation des véhicules et les taxes annuelles sur les engins maritimes à usage personnel.

Cependant, de nombreuses **taxes transférées à la DGFIP ne sont pas, à ce stade, codifiées dans le CIBS** : il en est ainsi des contributions sur les boissons non alcooliques, de la TGAP ou de la TVA sur les produits pétroliers.

Enfin **certaines taxes codifiées dans le CIBS ne font pas l'objet d'un transfert des opérations de recouvrement à la DGFIP** : il s'agit notamment des **taxes en matière d'aviation civile** gérées par la DGAC et des taxes sur les produits de l'industrie et de l'artisanat collectées par chacun des **centres techniques industriels** (CTI) qui en sont affectataires (articles L. 521-8-1 à L. 521-8-6 du code de la recherche).

• **Le CIBS est construit de manière à pouvoir accueillir progressivement les autres subdivisions d'un corpus plus large.** Dans sa rédaction actuelle, **le CIBS constitue donc la première étape d'une entreprise de codification de longue haleine**, portant sur des impositions de toute nature au sens de l'article 34 de la Constitution⁽¹⁾, répondant à des appellations très diverses, et qui sont réparties dans plus d'une vingtaine de codes et dans de nombreuses lois non codifiées, de sorte que le CGI et le code des douanes regroupent seulement 50 % de ces impositions.

Ainsi, le II de l'article 128 de la loi de finances pour 2022⁽²⁾ a **prévu une nouvelle habilitation accordée au Gouvernement**, d'une durée supplémentaire de deux ans – soit jusqu'au 31 décembre 2023 – **pour légiférer par ordonnance afin de poursuivre l'élaboration du code des impositions sur les biens et services.**

L'ordonnance n° 2023-661 du 26 juillet 2023 prise en application des dispositions de l'article 137 de la loi du 22 août 2021 portant lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets et de l'article 128 de la loi du 30 décembre 2021 de finances pour 2022, a ainsi permis d'intégrer au CIBS **la taxe sur l'utilisation par les poids lourds de certaines voies du domaine routier**, afin de transposer le nouveau cadre européen régissant la tarification de l'usage des routes par les poids lourds prévue pour la collectivité européenne d'Alsace⁽³⁾.

La poursuite de ce travail de codification doit concerner les impositions générales sur les biens et services (TVA, octroi de mer), les taxes annexes sur les produits soumis à accises ainsi que les taxes sur d'autres secteurs d'activité

(1) *L'article 34 de la Constitution dispose que la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. Les impositions de toute nature sont généralement distinguées, au sein de la catégorie des prélèvements obligatoires, des cotisations sociales et des redevances pour services rendus.*

(2) *Loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022.*

(3) *L'ordonnance permet ainsi l'intégration des évolutions prévues par la directive 2022/362 du Parlement européen et du Conseil du 24 février 2022, qui sont limitées à la mise en place des nouvelles contributions locales et sont donc neutres pour les usagers des autoroutes à péages et pour les véhicules légers.*

(alimentation-agriculture-pêche, environnement, numérique-communication-culture, paris et jeux de hasard, santé, finance). L'ensemble de ces impositions constitue en effet un tout cohérent, puisque nombre d'entre elles s'inspirent du système commun de TVA ou du régime général d'accise, ou parce qu'elles sont régies par les dispositions fiscales du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne relatives à la libre circulation des marchandises.

Le tableau suivant récapitule chacune des taxes relevant, à ce stade, du CIBS, et mentionne, pour chacune d'entre elles, les dénominations ancienne et nouvelle, l'ancienne base juridique et la nouvelle référence dans le CIBS.

LISTE, PAR SECTEUR D'ACTIVITÉ, DES TAXES RELEVANT DU CODE DES IMPOSITIONS SUR LES BIENS ET SERVICES (CIBS)

Dénomination ancienne	Base juridique ancienne	Dénomination nouvelle	Base juridique dans le CIBS
Énergies			
Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE)	Article 265 du code des douanes	Accise sur les énergies - Fraction perçue en métropole sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons	Article L. 312-1
Taxe spéciale de consommation sur les carburants outre-mer	Article 266 <i>quater</i> du code des douanes	Accise sur les énergies - Fraction perçue en outre-mer sur les produits énergétiques autres que les gaz naturels et les charbons	
Taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel (TICGN)	Article 266 <i>quinquies</i> du code des douanes	Accise sur les énergies - Fraction perçue sur les gaz naturels	
Taxe intérieure de consommation sur les houilles, lignite et coke (TICC)	Article 266 <i>quinquies</i> B du code des douanes	Accise sur les énergies - Fraction perçue sur les charbons	
Taxe intérieure de consommation sur la consommation finale d'électricité (TICFE)	Article 266 <i>quinquies</i> C du code des douanes	Accise sur les énergies – Fraction perçue sur l'électricité	
Taxe communale sur la consommation finale d'électricité (TCCFE)	Article L. 2333-2 du CGCT	Majoration de l'accise sur les énergies mentionnée à l'article L. 312-1 du CIBS et perçue sur l'électricité, dénommée « taxe communale sur la consommation finale d'électricité », intégrée à la fraction perçue sur l'électricité de l'accise sur les énergies au 1^{er} janvier 2023	Non modifiée
Taxe départementale sur la consommation finale d'électricité (TDCFE)	Article L. 3333-2 du CGCT	Part départementale de l'accise sur les énergies mentionnée à l'article L. 312-1 du CIBS, intégrée à la fraction perçue sur l'électricité de	Non modifiée

Dénomination ancienne	Base juridique ancienne	Dénomination nouvelle	Base juridique dans le CIBS
Énergies			
		l'accise sur les énergies au 1^{er} janvier 2022	
Alcools			
Droit de circulation sur les vins, cidres, poirés et hydromels	Article 438 du CGI	Accises sur les alcools – Fraction perçue sur les vins	Article L. 313-1
Droit de consommation sur les produits intermédiaires (boissons alcooliques)	Article 402 <i>bis</i> du CGI	Accises sur les alcools – Fraction perçue sur les produits intermédiaires	
Droit de consommation sur les alcools	Article 403 du CGI	Accises sur les alcools – Fraction perçue sur les alcools, à l'exception de la majoration applicable en outre-mer	
Droit sur les bières	Article 520 A du CGI	Accises sur les alcools – Fraction perçue sur les bières	
Droits assimilés à l'octroi de mer perçus sur les alcools	Article L. 4434-1 du CGCT	Accises sur les alcools – Majoration applicable en outre-mer	
Tabacs			
Droit de consommation sur les tabacs	Article 575 du CGI	Accise sur les tabacs – Fraction perçue en France continentale	Article L. 314-1
Droit de consommation sur les tabacs outre-mer	Articles 575 E du CGI et 268 du code des douanes	Accise sur les tabacs – Fraction perçue en outre-mer	
Droit de consommation sur les tabacs en Corse	Article 575 E <i>bis</i> du CGI	Accise sur les tabacs – Fraction perçue en Corse	
Déplacements routiers			
Taxe fixe à l'immatriculation	1 ^o du I de l'article 1011 du CGI	Taxe sur l'immatriculation des véhicules – taxe fixe	1^o de l'article L. 421-30
Taxe régionale à l'immatriculation	2 ^o du I de l'article 1011 du CGI	Taxe sur l'immatriculation des véhicules – taxe régionale sur les véhicules à moteur	2^o de l'article L. 421-30
Majoration à l'immatriculation des véhicules de transport routier	4 ^o du I de l'article 1011 du CGI	Taxe sur l'immatriculation des véhicules - taxe sur les véhicules de transport	3^o de l'article L. 421-30
Malus à l'immatriculation sur les émissions de dioxyde de carbone des véhicules de tourisme	3 ^o du I de l'article 1011 du CGI	Taxes sur l'immatriculation des véhicules - taxe sur les émissions de dioxyde de carbone des véhicules de tourisme	a du 4^o de l'article L. 421-30
Taxe à l'immatriculation sur la masse en ordre de marche des véhicules de	3 ^o du I de l'article 1011 du CGI	Taxes sur l'immatriculation des véhicules - taxe sur la masse en ordre de marche des véhicules de tourisme	b du 4^o de l'article L. 421-30

Dénomination ancienne	Base juridique ancienne	Dénomination nouvelle	Base juridique dans le CIBS
Énergies			
tourisme			
Taxe annuelle à l'utilisation des véhicules de tourisme sur les émissions de dioxyde de carbone (dite taxe sur les véhicules de société, TVS)	<i>a</i> du 1° de l'article 1010 du CGI	Taxes sur l'affectation des véhicules à des fins économiques – taxe annuelle sur les émissions de dioxyde de carbone des véhicules de tourisme	<i>a</i> du 1° de l'article L. 421-94
Taxe annuelle à l'utilisation des véhicules de tourisme relative aux émissions de polluants atmosphériques (dite taxe sur les véhicules de société, TVS)	<i>b</i> du 1° de l'article 1010 du CGI	Taxes sur l'affectation des véhicules à des fins économiques – remplacée au 1 ^{er} janvier 2022 par la taxe annuelle sur les émissions de dioxyde de carbone et la taxe annuelle sur l'ancienneté des véhicules de tourisme	<i>b</i> du 1° de l'article L. 421-94
Taxe annuelle à l'essieu sur les véhicules lourds de transport de marchandises	2° de l'article 1010 du CGI	Taxes sur l'affectation des véhicules à des fins économiques – taxe annuelle sur les véhicules lourds de transport de marchandises	2° de l'article L. 421-94
Droit de timbre en cas de non-présentation du permis de conduire en vue de son renouvellement	Article 1628 <i>ter</i> du CGI	Taxe sur le renouvellement du permis de conduire	Article L. 421-168
Taxe due par les concessionnaires d'autoroutes dite « taxe d'aménagement du territoire »	Article 302 <i>bis</i> ZB du CGI	Taxe sur la distance parcourue sur le réseau autoroutier concédé	Article L. 421-175
Taxe annuelle pour frais de contrôle due par les concessionnaires d'autoroutes	Article 302 <i>bis</i> ZB bis du CGI	Taxe sur les recettes de l'exploitation du réseau autoroutier concédé	Article L. 421-181
Taxe sur le transport routier de marchandises recourant à certaines voies du domaine public routier de la Collectivité européenne d'Alsace	Articles L. 1617-5 et L. 1611-7-1 du code général des collectivités territoriales	Taxe sur l'utilisation par les poids lourds de certaines voies du domaine public routier	Article L. 421-186 à L. 421-263
Transport aérien			
Taxe de l'aviation civile perçue sur les embarquements de passagers	1 du I de l'article 302 <i>bis</i> K du CGI	Taxe sur le transport aérien de passagers – Tarif de l'aviation civile	Article L. 422-13 - 1° de l'article L. 422-20
Taxe de solidarité sur les billets d'avion	1 du VI de l'article 302 <i>bis</i> K du CGI	Taxe sur le transport aérien de passagers – Tarif de solidarité	Article L. 422-13 - 2° de l'article L. 422-20

Dénomination ancienne	Base juridique ancienne	Dénomination nouvelle	Base juridique dans le CIBS
Énergies			
Taxe d'aéroport perçue sur les embarquements de passagers	I de l'article 1609 <i>quatervicies</i> du CGI	Taxe sur le transport aérien de passagers – Tarif de sûreté et de sécurité	Article L. 422-13 - 3 ^o de l'article L. 422-20
Majoration de la taxe d'aéroport	IV <i>bis</i> de l'article 1609 <i>quatervicies</i> du CGI	Taxe sur le transport aérien de passagers - Tarif de péréquation aéroportuaire	Article L. 422-13 - 4 ^o de l'article L. 422-20
Contribution destinée à couvrir certains coûts générés par l'utilisation d'aérodromes où ne s'applique pas la taxe de l'aviation civile	I du VII de l'article 302 <i>bis</i> K du CGI	Taxe sur le transport aérien de passagers – Tarif unique de l'aéroport de Bâle-Mulhouse	Article L. 422-13 - article L. 422-26
Taxe due par les entreprises de transport public aérien	Article 1599 <i>vicies</i> du CGI	Taxe sur le transport aérien de passagers – Majoration en Corse	Article L. 422-13 - article L. 422-29
Taxe due par les entreprises de transport public aérien	Article 285 <i>ter</i> du code des douanes	Taxe sur le transport aérien de passagers – Majoration en outre-mer	Article L. 422-13 - article L. 422-30
Contribution spéciale CDG-Express	I de l'article 1609 <i>tervicies</i> du CGI	Taxe sur le transport aérien de passagers – Majoration à l'aéroport Roissy-Charles de Gaulle	Article L. 422-13 - article L. 422-26-1, à compter du 1 ^{er} avril 2026
Taxe de l'aviation civile perçue sur les embarquements de courrier ou de fret	I du I de l'article 302 <i>bis</i> K du CGI	Taxe sur le transport aérien de marchandises – Tarif de l'aviation civile	Article L. 422-41 - 1 ^o de l'article L. 422-45
Taxe d'aéroport perçue sur les embarquements de courrier ou de fret	I de l'article 1609 <i>quatervicies</i> du CGI	Taxe sur le transport aérien de marchandises – Tarif de sûreté et de sécurité	Article L. 422-41 - 2 ^o de l'article L. 422-45
Taxe sur les nuisances sonores aériennes	I de l'article 1609 <i>quatervicies</i> A du CGI	Taxe sur les nuisances sonores aériennes	Article L. 422-49
Navigations			
Droit annuel de francisation et de navigation	Article 223 du code des douanes	Taxe annuelle sur les engins maritimes à usage personnel – Fraction perçue sur les engins battant pavillon français	Article L. 423-4 - article L. 423-10
Droit de passeport	Article 238 du code des douanes	Taxe annuelle sur les engins maritimes à usage personnel - - Fraction perçue sur les engins ne battant pas pavillon français	Article L. 423-4 - article L. 423-11

Dénomination ancienne	Base juridique ancienne	Dénomination nouvelle	Base juridique dans le CIBS
Énergies			
Droit fixe sur la délivrance du permis de conduire pour les bateaux de plaisance à moteur	IV de l'article 963 du CGI	Taxe sur le permis de conduire des bateaux de plaisance – Fraction perçue sur les délivrances du titre	Article L. 423-38
Droit d'examen	Article 963 du CGI	Taxe sur le permis de conduire des bateaux de plaisance – Fraction perçue sur les candidatures aux examens	
Taxe sur les entreprises de transport public maritime	Article 285 <i>quater</i> du CGI	Taxe sur le transport maritime de passagers à destination d'espaces naturels protégés	Article L. 423-47
Taxe due par les entreprises de transport public maritime	Article 1599 <i>vicies</i> du CGI	Taxe sur le transport maritime de passagers dans certains territoires côtiers	Article L. 423-57
Industrie et artisanat			
Taxe pour le développement des industries de l'horlogerie, bijouterie, joaillerie et orfèvrerie ainsi que des arts de la table	I du C de l'article 71 de la loi de finances rectificative (LFR) pour 2003	Taxes sur les produits de l'industrie et de l'artisanat – Fraction perçue sur les biens des industries de l'horlogerie, de la bijouterie-joaillerie, de l'orfèvrerie et des arts de la table	Article L. 471-4
Taxe pour le développement des industries du cuir, de la maroquinerie, de la ganterie et de la chaussure	I du B de l'article 71 de la LFR pour 2003	Taxes sur les produits de l'industrie et de l'artisanat – Fraction perçue sur les biens des industries du cuir, de la chaussure et de la maroquinerie	Article L. 471-5
Taxe pour le développement des industries de l'habillement	I du D de l'article 71 de la LFR pour 2003	Taxes sur les produits de l'industrie et de l'artisanat – Fraction perçue sur les biens des industries de l'habillement	Article L. 471-6
Taxe pour le développement des industries de l'ameublement et des industries du bois	I du A de l'article 71 de la LFR pour 2003	Taxes sur les produits de l'industrie et de l'artisanat – Fraction perçue sur les biens des industries de l'ameublement	Article L. 471-7
		Taxes sur les produits de l'industrie et de l'artisanat – Fraction perçue sur les biens des industries du bois	Article L. 471-8
Taxe pour le développement des industries des matériaux de construction regroupant les industries du béton, de la terre cuite, des roches ornementales et de construction	I du F de l'article 71 de la LFR pour 2003	Taxes sur les produits de l'industrie et de l'artisanat – Fraction perçue sur les biens des industries du béton	Article L. 471-9
		Taxes sur les produits de l'industrie et de l'artisanat – Fraction perçue sur les biens des industries des matériaux de construction en terre cuite	Article L. 471-10
		Taxes sur les produits de l'industrie et de l'artisanat – Fraction perçue sur les biens des industries des roches	Article L. 471-11

Dénomination ancienne	Base juridique ancienne	Dénomination nouvelle	Base juridique dans le CIBS
Énergies			
		ornementales et de construction	
Taxe pour le développement des industries de fabrication du papier, du carton et de la pâte de cellulose	Premier alinéa du I bis de l'article 71 de la LFR pour 2003	Taxes sur les produits de l'industrie et de l'artisanat – Fraction sur les biens des industries du papier	Article L. 471-12
Taxe pour le développement des industries de la transformation des matières plastiques et des composites à matrice organique	Premier alinéa du I de l'article 71 de la LFR pour 2003	Taxes sur les produits de l'industrie et de l'artisanat – Fraction perçue sur les industries de la plasturgie et des composites	Article L. 471-13
Taxe pour le développement des industries de la fonderie	H de l'article 71 de la LFR pour 2003	Taxes sur les produits de l'industrie et de l'artisanat – Fraction perçue sur les biens des industries de la fonderie	Article L. 471-14
Taxe pour le développement des industries des matériels et consommables de soudage	2° du I du E de l'article 71 de la LFR pour 2003	Taxes sur les produits de l'industrie et de l'artisanat – Fraction perçue sur les biens des industries de la soudure	Article L. 471-15
Taxe pour le développement des industries des matériels aérauliques et thermiques	5° du I du E de l'article 71 de la LFR pour 2003	Taxes sur les produits de l'industrie et de l'artisanat – Fraction perçue sur les biens des industries aérauliques et thermiques	Article L. 471-16
Taxe pour le développement des industries de la construction métallique	4° du I du E de l'article 71 de la LFR pour 2003	Taxes sur les produits de l'industrie et de l'artisanat – Fraction perçue sur les biens des industries de la construction métallique	Article L. 471-17
Taxe pour le développement des industries de la mécanique et du décolletage	1° du I du E de l'article 71 de la LFR pour 2003	Taxes sur les produits de l'industrie et de l'artisanat – Fraction perçue sur les biens des industries mécaniques	Article L. 471-18
Taxe pour le développement des industries des corps gras	Premier alinéa du G de l'article 71 de la LFR pour 2003	Taxes sur les produits de l'industrie et de l'artisanat – Fraction perçue sur les biens des industries des corps gras	Article L. 471-19

Source : Commission des finances, d'après le code des impositions sur les biens et services et l'article 4 de l'ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article comporte plusieurs dispositions visant à poursuivre l'effort de rationalisation et de codification des dispositions relatives à l'imposition des biens et services engagé en 2019.

A. LA POURSUITE DU TRANSFERT À LA DGFIP DE LA GESTION ET DU RECOUVREMENT DES TAXES SUR LES TABACS ET ALCOOLS

Le **I du présent article** porte essentiellement sur **les règles relatives au contrôle, au contentieux et au recouvrement des taxes annexes sur les tabacs et alcools – afin d’en aligner le traitement sur les autres contributions indirectes sur les tabacs et alcools - et de la taxe sur les mélanges de boissons sucrées et alcoolisées**. Les règles relatives au fait générateur, à l’exigibilité, aux personnes soumises aux obligations fiscales, à la constatation et au paiement de cette taxe sont également modifiées.

Le **1° du I** modifie l’avant-dernier alinéa de l’article 568 du CGI qui porte sur **le droit de licence sur le tabac** ⁽¹⁾, afin de modifier les règles relatives à son contrôle, recouvrement et contentieux par identification aux règles applicables à l’accise sur les tabacs, définies par la section 8 du chapitre IV du titre I^{er} du livre III du CIBS.

Le **2° du I** modifie les III et IV de l’article 1613 *bis* du CGI. Cet article porte sur **les boissons constituées par un mélange de boissons alcoolisées et de boissons non alcoolisées**, qui font l’objet d’une « *taxe perçue au profit de la Caisse nationale de l’assurance maladie dès lors que la boisson obtenue présente un titre alcoométrique acquis de plus de 1,2 % vol. et inférieur à 12 % vol* », dite **taxe « premix »**. Les modifications opérées par le présent article au III de l’article 1613 *bis* visent à aligner les règles relatives au fait générateur, à l’exigibilité, aux personnes soumises aux obligations fiscales, à la constatation et au paiement de la taxe premix sur les règles applicables à l’accise sur les alcools, déterminées par les dispositions des sections 2, 4, 5, 6 et 7 du chapitre III du titre I^{er} du livre III du CIBS. Les modifications opérées au IV de l’article 1613 *bis* alignent les règles relatives au contrôle, au recouvrement et au contentieux de la taxe premix sur les règles applicables à l’accise sur les alcools, définies à la section 8 du chapitre III du titre I^{er} du livre III du CIBS.

En cohérence avec ces modifications, le VI du présent article abroge le *c* du 32° de l’article 10 de l’ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021 qui prévoyait, à compter du 1^{er} janvier 2024, une modification du IV de l’article 1613 *bis* du CGI visant à aligner les modalités de contrôle de la taxe premix sur celles des contributions indirectes et ses modalités de recouvrement sur celles des taxes sur le chiffre d’affaires.

De même, le **2° du III** du présent article modifie l’article L. 245-8 du code de la sécurité sociale (CSS) relatif aux **règles encadrant la cotisation de sécurité sociale sur les boissons alcooliques**, afin d’aligner ces règles (« *relatives au fait générateur, à l’exigibilité, aux personnes soumises aux obligations fiscales, à la constatation et au paiement de la taxe* ») sur les règles applicables à l’accise sur les alcools, déterminées par les dispositions des sections 2, 4, 5, 6 et 7 du chapitre III du

(1) Conformément à l’article 568 du CGI, les débitants de tabac doivent s’acquitter d’un droit de licence pour pouvoir vendre du tabac.

titre I^{er} du livre III du CIBS. Le **4° du III** du présent article aligne, symétriquement au 2° du I concernant la taxe *premix*, les règles relatives au contrôle, au recouvrement et au contentieux de la cotisation de sécurité sociale sur les règles applicables à l'accise sur les alcools, définies à la section 8 du chapitre III du titre I^{er} du livre III du CIBS, en modifiant l'article L. 245-10 du CSS.

La modification de l'article L. 245-10 permet également de **supprimer les frais d'assiette et de recouvrement existant pour la cotisation**, prélevés jusqu'alors par l'État ⁽¹⁾.

La cotisation de sécurité sociale sur les boissons alcooliques, instituée aux termes de l'article L. 245-7 du CSS « *en raison des risques que comporte l'usage immodéré de ces produits pour la santé* », est due, conformément à l'article L. 245-8 du même code, « *à raison de l'importation ou la livraison aux consommateurs de boissons d'une teneur en alcool supérieure à 18 % vol* ». Conséquemment à la modification de l'article L. 245-8 prévue par le 2° du III du présent article, qui supprime cette deuxième mention, le **1° du III** du présent article la réinsère à l'article L. 245-7 du CSS, afin que le champ d'application de la cotisation demeure inchangé.

En conséquence des modifications opérées par les 1° et 2° du I et les 2° et 4° du III, le **3° du I** du présent article modifie le début du premier alinéa de l'article 1698 D du CGI, qui définit le mode de paiement du droit de licence sur le tabac, de la taxe sur les boissons mélangées, de la cotisation de sécurité sociale sur les boissons alcooliques et de l'impôt sur les maisons de jeux. Lorsque le montant total à l'échéance excède 50 000 euros, le paiement doit être fait par virement directement opéré sur le compte du Trésor ouvert dans les écritures de la Banque de France. Le 3° du I du présent article circonscrit l'application de cette règle à l'impôt sur les maisons de jeux, dont le recouvrement et le contrôle demeurent assurés selon les « *règles, garanties et sanctions propres aux contributions indirectes* ».

Le **VIII** du présent article prévoit que les dispositions ainsi prévues par ses I (hors 4° exposé *infra*) et III sont applicables aux produits pour lesquels l'accise devient exigible à compter du 1^{er} janvier 2024, date à laquelle le **recouvrement des accises sur les produits manufacturés des tabacs, les alcools et les boissons alcoolisées sera transféré à la DGFIP (voir *supra*)**.

De façon complémentaire, le **IV du présent article modifie l'article 130 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022 afin d'opérer des transferts de recouvrements de la DGDDI vers la DGFIP**.

Les **points i et iii du a du 1°** ajoutent la mention « *cotisations* » après la mention « *impositions* » respectivement au premier et au dernier alinéas du A du IV de l'article 130, afin de tenir compte de l'élargissement du champ des transferts opérés vers la DGFIP, qui inclut la cotisation de sécurité sociale sur les boissons

(1) Selon l'actuelle rédaction de l'article, « les frais relatifs au recouvrement et à la gestion de la cotisation sont fixés par arrêté et s'imputent sur celle-ci ».

alcooliques et la cotisation finançant le régime d’allocations viagères des gérants de débits de tabac ordinaires ⁽¹⁾. Le **d** et le **point i du e du 1°** procèdent à un ajout identique aux premiers alinéas des points E et F du IV de l’article 130 susmentionné, qui portent respectivement sur les contestations introduites par les redevables, sur les compétences des comptables publics de la direction générale des finances publiques pour recouvrer les droits se rapportant aux impositions et cotisations dont le recouvrement est transféré à la DGFIP ainsi que sur les majorations et intérêts de retard afférents lorsqu’ils sont prononcés par une juridiction. Le **2° du IV** du présent article procède également à l’ajout de la mention « cotisations » au point F du V de l’article 130 de la loi de finances pour 2022, qui définit la date d’entrée en vigueur du F du IV de ce même article ⁽²⁾.

Le iii du **a** du 1° du IV du présent article modifie également le dernier alinéa du A de l’article 130 de la loi de finances pour 2022, pour y insérer une référence au présent article, afin de donner aux comptables publics de la DGFIP la compétence de prendre en charge et recouvrer les créances se rapportant aux impositions, majorations et intérêts de retard et dont le fait générateur est antérieur à l’entrée en vigueur de la présente loi ou à la date du transfert de la cotisation finançant le régime d’allocations viagères des gérants de débits de tabac ordinaires.

Le **point ii du a du 1° du IV** du présent article modifie la rédaction du dixième alinéa de l’article 130 de la loi de finances pour 2022 afin de compléter la liste des impositions et cotisations dont le recouvrement doit être transféré à la DGFIP, en ajoutant **les accises sur les alcools, les accises sur les tabacs, le droit de licence sur le tabac, la taxe premix, la cotisation de sécurité sociale sur les boissons alcooliques et la cotisation finançant le régime d’allocations viagères des gérants de débits de tabac**.

Le **b du IV** du présent article ajoute un alinéa au D du IV de l’article 130 de la loi de finances pour 2022 afin d’appliquer au droit de francisation et de navigation et au droit de passeport des navires – dont le transfert des opérations de recouvrement à la DGFIP est effectif pour les impositions dont le fait générateur est intervenu à compter du 1^{er} janvier 2022 – les modalités de recouvrement applicables en matière de créances étrangères à l’impôt et au domaine ⁽³⁾. Le **c du IV** insère un

(1) *Décrite par le présent article comme* « la cotisation basée sur la remise mentionnée au 3° du I de l’article 570 du code général des impôts finançant le régime d’allocations viagères en faveur des gérants de débits de tabac ordinaires ». *En vertu de l’article 570 du CGI, tout fournisseur est soumis à une série d’obligations dont les modalités sont fixées par voie réglementaire. Parmi ces obligations, figure au point 3 de l’article, le fait de* « consentir à chaque débitant une remise dont les taux ou les montants sont réglementés par arrêté pour la France continentale, d’une part, et pour la Corse, d’autre part. Cette remise comprend l’ensemble des avantages directs ou indirects qui lui sont alloués ».

(2) *Aux termes du F du V de l’article 130 de la loi de finances pour 2022, le F de son IV* « s’applique aux jugements prononcés à compter du 1er avril 2023, lorsque les droits qu’ils constatent se rapportent à des impositions dont le recouvrement relève de la compétence des comptables publics de la direction générale des finances publiques, quelle que soit la date du fait générateur de ces impositions ».

(3) *Le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique distingue quatre grandes catégories de recettes de l’Etat : les impôts, les recettes domaniales, les amendes et autres condamnations pécuniaires et les « autres créances ». Ces dernières sont mentionnées à l’article 80 dudit décret (abrogé) et sont diverses, tant par leur origine que par la façon dont elles sont constatées et recouvrées.*

D *bis* dans le même IV, qui prévoit que ces créances sont recouvrées sur le fondement d'un titre de perception prévu à l'article L.252 A du livre des procédures fiscales (LPF), qui se substitue le cas échéant à l'avis de recouvrement précédemment émis par le comptable de la DGDDI. Le deuxième alinéa du c prévoit en outre que l'émission de ce nouveau titre de perception interrompt le délai de prescription de l'action en recouvrement ⁽¹⁾.

B. LES OPÉRATIONS DE TRANSFERT ONT ÉTÉ ACCOMPAGNÉES PAR UNE RÉVISION DE CERTAINES RÈGLES FISCALES DANS UN OBJECTIF DE SIMPLIFICATION

Afin d'éviter de faire peser des formalités déclaratives trop lourdes sur les bouilleurs de cru particuliers, **le présent article accompagne le transfert vers la DGFIP du recouvrement des accises sur les alcools d'un aménagement de leur régime fiscal.** Il s'agit d'éviter la mise en œuvre par la DGFIP d'un nouveau circuit déclaratif jugé disproportionné vis-à-vis d'enjeux modestes en matière budgétaire et de santé publique.

Le **1° du II** du présent article modifie l'article L. 313-34 du CIBS. Son *a* prévoit ainsi l'exonération de l'accise sur les alcools des bouilleurs de cru particuliers produisant moins de 50 litres d'alcool pur pendant la campagne de distillation, pour leur consommation propre, sur le terrain qu'ils ont le droit de cultiver. Le *b* fixe à 50 litres, contre 10 litres auparavant, la quantité maximale de produits pouvant être cédée par un métayer au propriétaire du terrain sur lequel les fruits ont été cultivés sans constituer une vente. En conséquence des changements opérés par le 1°, le **2° du II** du présent article abroge l'article L. 313-35 du CIBS, qui prévoit des exonérations de l'accise sur les alcools pour les bouilleurs de cru dans des cas plus restreints que le nouveau régime proposé.

Enfin, le **3° du III** du présent article insère un nouvel article L. 245-9-1 dans le code de la sécurité sociale, prévoyant l'exonération de cotisation de sécurité sociale sur les boissons alcooliques des alcools déjà exonérés de l'accise sur les alcools en application des articles L. 313-7 à L. 313-14, L. 313-32, L. 313-34, L. 313-36 et L. 313-36-1 du CIBS qui concernent :

- l'alcool totalement dénaturé ;
- l'alcool partiellement dénaturé ;
- l'alcool utilisé dans la fabrication d'aliments destinés à la consommation humaine, sous réserve que cet aliment comprenne au plus 5 cl d'alcool pur par kg ;

Elles sont généralement désignées par la pratique administrative sous l'expression de « créances étrangères à l'impôt et au domaine », créances ordinaires ou créances non fiscales.

(1) *Le délai de prescription de l'action en recouvrement est le délai pendant lequel le créancier peut poursuivre le recouvrement forcé des impositions ou pénalités. Il est régi par l'article L. 274 du LPF. Ainsi, à défaut d'action du comptable des finances publiques pendant un certain délai fixé par la loi, celui-ci perd son droit d'agir contre un débiteur qui se trouve alors libéré de son obligation de paiement.*

– l’alcool utilisé pour la fabrication de vinaigres comestibles ou leurs succédanés obtenus à partir d’acide acétique ;

– l’alcool utilisé pour la fabrication d’arômes destinés à la préparation de denrées alimentaires ou de boissons lorsque le titre de ces denrées ou boissons n’excède pas 1,2 % vol ;

– l’alcool utilisé pour la fabrication de compléments alimentaires répondant aux exigences de la directive 2002/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 10/06/2002, sous réserve que l’unité de conditionnement n’excède pas 0,15 litre et qu’ils aient été régulièrement mis sur le marché ;

– l’alcool utilisé pour la production de médicaments à usage humain ou animal au sens de l’article L. 5111-1 du code de la santé publique, l’alcool utilisé à des fins médicales dans les hôpitaux et les pharmacies, l’alcool utilisé pour les besoins de la recherche scientifique et l’alcool utilisé comme échantillon pour des analyses, pour des tests nécessaires aux processus de production ou à des fins scientifiques ;

– l’alcool utilisé pour les besoins de la fabrication de produits finis qui ne contiennent pas d’alcool et l’alcool utilisé pour les besoins de la fabrication de composants de produits finis, lorsque ces composants ne sont pas des produits taxables ;

– les produits des catégories fiscales des bières qui ne sont pas fabriqués dans le cadre d’une activité économique ;

– les productions des bouilleurs de cru dans les limites exposées ci-dessus ;

– les produits d’avitaillement consommés à bord des engins flottants armés pour un usage professionnel mentionné à l’article L. 5231-1 du code des transports ⁽¹⁾ et des aéronefs réalisant des prestations de transport.

C. L’ALIGNEMENT SUR LES RÈGLES RÉGISSANT LA TVA DES RÈGLES APPLICABLES AUX MAJORATIONS DE LA TAXE SUR LE TRANSPORT AÉRIEN DE PASSAGERS ET DE LA TAXE SUR LE TRANSPORT MARITIME DE PASSAGERS À DESTINATION D’ESPACES NATURELS PROTÉGÉS

Le présent article prévoit plusieurs modifications entrant en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2026 – conformément au B du VIII du présent article ⁽²⁾ – afin **d’unifier la gestion et le régime des procédures des taxes sur le transport maritime et aérien.**

(1) Aux termes de l’article L. 313-36 du CIBS, l’exonération s’applique « lors de la réalisation d’une navigation dans les eaux situées au-delà de la ligne de base déterminées en application de l’ordonnance n° 2016-1687 du 8 décembre 2016 relative aux espaces maritimes relevant de la souveraineté ou de la juridiction de la République française et qui, soit est d’une durée d’au moins six heures, soit inclut une sortie de la mer territoriale au sens de l’article 5 de la même ordonnance »

(2) Qui prévoit que les 4° du I, 3° à 5° du II et V entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2026 et sont applicables aux impositions dont le fait générateur intervient à compter de cette date.

Ainsi, le **3° du II** du présent article réécrit l'article L. 422-38 du CIBS afin d'étendre aux majorations de la taxe sur le transport aérien de passagers propres à la Corse et à l'outre-mer :

- la compétence des services désignés par arrêté du ministre chargé de l'aviation civile pour réaliser le contrôle des déclarations, instruire les réclamations et suivre les contentieux d'une série de taxes, définies par l'article L.6431-6 du code des transports ;
- la compétence du comptable du budget annexe *Contrôle et exploitation aériens* pour le recouvrement des taxes mentionnées à l'article L.6431-6 du code des transports, et prévue au IV de l'article 125 de la loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990 de finances pour 1991 (voir *supra*).

De façon complémentaire, afin de **transférer vers la DGAC la gestion des majorations locales de la taxe sur le transport aérien de passagers appliquée en Corse et en outre-mer**, le **V** du présent article supprime le régime d'exception jusqu'ici applicable en vertu de l'article 6431-6 du code des transports qui prévoit par principe que les services compétents pour réaliser le contrôle des déclarations, instruire les réclamations et suivre les contentieux de la taxe sur le transport aérien de passager sont désignés par arrêté du ministre chargé de l'aviation civile.

Le tarif propre à l'aéroport de Bâle Mulhouse, dont le statut fiscal est régi par une convention franco-suisse (voir *supra*), n'est pas concerné par ces changements.

En outre, le **4° du II** du présent article abroge l'article L. 422-39 du CIBS, en vertu duquel la majoration applicable en outre-mer de la taxe sur le transport aérien de passagers est régie par les dispositions du code des douanes. Il prévoit également l'abrogation de l'article L.423-55 du CIBS, en vertu duquel **la taxe sur le transport maritime de passagers à destination d'espaces naturels protégés** est régie par le code des douanes, afin de transférer de la DGDDI à la DGFIP la gestion de cette taxe.

Conséquemment à ces évolutions dans les modes de gestion d'impositions relatifs aux transports aérien et maritime, le **4° du I** du présent article abroge les 1° et 3° du VII de l'article 1647 du CGI, afin de supprimer les frais d'assiette et de recouvrement ⁽¹⁾ prélevés par l'État au titre de la majoration outre-mer de la taxe sur le transport aérien de passagers et de la taxe sur le transport maritime de passagers à destination d'espaces naturels protégés mentionnée à l'article.

(1) Les frais d'assiette et de recouvrement sont prélevés par l'État sur le produit de certains impôts affectés par des tiers au titre de la prise en charge de leur recouvrement.

D. UNE HABILITATION DU GOUVERNEMENT À PRENDRE PAR ORDONNANCE DIFFÉRENTES MESURES DE REFONTE DES RÈGLES RELATIVES AUX IMPOSITIONS FRAPPANT LES PRODUITS ET SERVICES, EN VUE DE LEUR INTÉGRATION AU SEIN DU CODE DES IMPOSITIONS SUR LES BIENS ET SERVICES

Le VII du présent article prévoit **une habilitation accordée au Gouvernement à prendre par ordonnance un certain nombre de mesures** relevant du domaine de la loi, décrites aux termes de l'article comme « *nécessaires à la refonte des règles relatives aux impositions frappant, directement ou indirectement, les produits, services ou transactions et aux impositions contrôlées ou recouvrées selon les mêmes procédures ainsi que des régimes relatifs à ces produits, services ou transactions* ».

Les principaux objectifs poursuivis sont les suivants :

– **harmoniser les conditions dans lesquelles ces impositions sont liquidées, recouvrées, remboursées et contrôlées**, y compris en adaptant les dispositions relatives au fait générateur et à l'exigibilité de l'impôt ainsi qu'aux régimes relatifs aux produits, services et transactions ;

– **améliorer la lisibilité des dispositions concernées et des autres dispositions dont la modification est rendue nécessaire**, notamment en remédiant aux éventuelles erreurs ou insuffisances de codification en regroupant des dispositions de nature législative qui n'ont pas été codifiées ou l'ont été dans des codes différents, en réorganisant le plan et la rédaction de ces dispositions et en abrogeant les dispositions obsolètes, inadaptées ou devenues sans objet ;

– **assurer le respect de la hiérarchie des normes, harmoniser et simplifier la rédaction des textes, adapter les dispositions de droit interne au droit de l'Union européenne ainsi qu'aux accords internationaux ratifiés et adapter les renvois au pouvoir réglementaire à la nature et à l'objet des mesures d'application concernées**.

Pour répondre au deuxième objectif, le cinquième alinéa du VII **autorise également le Gouvernement à transférer dans d'autres codes et lois les dispositions du code général des impôts, du livre des procédures fiscales et du code des douanes** relatives soit à des produits, services ou transactions qui ne sont soumis à aucune imposition particulière, soit aux affectataires des impositions frappant, directement ou indirectement, les produits, services ou transactions et aux impositions contrôlées ou recouvrées selon les mêmes procédures.

Le dernier alinéa du VII du présent article fixe au Gouvernement **un délai de deux ans** à compter de la publication de la loi de finances pour 2024 pour prendre cette ordonnance. Il prévoit également le dépôt d'un projet de loi de ratification devant le Parlement dans un délai de trois mois à compter de la publication de l'ordonnance.

*

* *

Article 19

Mise en œuvre du plan de lutte contre les fraudes

Résumé du dispositif et effets principaux

Le présent article :

– étend la liste des certificats dont le transfert entraîne l'autoliquidation de la TVA par l'assujéti bénéficiaire de ce transfert aux certificats

- de garanties d'origine de l'électricité.
- de garanties d'origine de l'électricité provenant d'autres États membres de l'UE ;
- de garantie d'origine du gaz renouvelable ;
- de garanties d'origine de gaz renouvelable injecté dans le réseau de gaz naturel provenant d'autres États membres de l'UE ;
- de garanties d'origine de biogaz provenant d'autres États membres de l'UE ;
- de garanties d'origine d'hydrogène renouvelable provenant d'autres États membres de l'UE ;
- de garanties d'origine d'hydrogène bas-carbone provenant d'autres États membres de l'UE ;
- de production de biogaz.

Il s'agit de faire échec aux schémas de fraude à la TVA de type « carrousel ».

– modifie certaines règles relatives à la TVA à l'importation afin de faire échec à la fraude à la TVA mise en œuvre dans le cadre du *dropshipping* – pratique commerciale qui consiste, pour un intermédiaire, à acheter un bien situé en territoire tiers et à le revendre en ligne en France sans jamais en disposer physiquement. Il s'agit de rendre les *dropshippers* redevables de la TVA à l'importation sur les ventes à distance de biens importés dont ils sont les intermédiaires, sauf à ce qu'ils s'assurent que la TVA est perçue sur l'intégralité du prix du bien lors de l'importation.

– révisé les règles relatives à la représentation fiscale pour la déclaration et le paiement de la TVA à l'importation pour les entreprises non établies en France afin, notamment, d'étendre ce dispositif à certaines situations où le bien importé reste en France sans être possédé par l'importateur mais en étant matériellement sous son contrôle.

– procède à des ajustements de la répartition des compétences entre la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) et la direction générale des finances publiques (DGFIP) en matière de TVA à l'importation, et prévoit la possibilité d'une compensation entre la TVA irrégulièrement acquittée en douane et celle qui aurait dû être acquittée auprès de la DGFIP.

– vise à renforcer la lutte contre la fraude à la TVA dans le cas de prestations de services électroniques fournies à des consommateurs français par des sites domiciliés en dehors de l'Union européenne et ne passant pas par l'intermédiaire d'un opérateur de plateforme en ligne. Il prévoit la création d'une procédure de mise en conformité fiscale à l'attention des sites marchands, assortie d'un mécanisme qui permettra à l'administration d'enjoindre certains acteurs de déréférencer les sites internet d'entreprises se livrant depuis un État situé hors de l'Union européenne à des activités économiques sans acquitter la TVA exigible ou de restreindre l'accès à ces mêmes sites. La création de cette procédure est assortie de la possibilité d'appliquer une sanction pécuniaire aux opérateurs et prestataires destinataires de l'injonction ne procédant pas à sa mise en œuvre.

– prévoit la possibilité pour les agents des finances publiques de procéder à des enquêtes actives sous pseudonyme sur des sites internet, réseaux sociaux et applications de messagerie, afin de renforcer les moyens dont dispose l'administration fiscale pour conduire des investigations sur Internet. Ces enquêtes pourront être réalisées aux fins de recherche et constatation de certaines infractions particulièrement graves et seront réservées à des agents spécialement habilités.

– prolonge pour deux ans, au plus tard jusqu'au 31 décembre 2026, l'expérimentation permise par l'article 154 de la loi de finances pour 2020 – qui a autorisé les administrations fiscale et douanière à collecter et exploiter certaines données des plateformes en ligne de mise en relation – tout en élargissant le champ de l'expérimentation au regard du type de données pouvant être collectées et des manquements fiscaux pouvant être visés dans le cadre de ce type d'investigation.

– modifie le code des relations entre le public et l'administration pour y prévoir la création d'un régime de sanction applicable aux fraudes aux aides publiques, en l'absence de régime de sanction spécifique déjà applicable. Il permettra d'assortir la récupération des aides indûment perçues d'une majoration de 40 % en cas de manquement délibéré et de 80 % en cas de manœuvres frauduleuses.

Dernières modifications législatives intervenues

L'article 181 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020 a réformé les règles de la TVA à l'importation, notamment en transférant la compétence en matière de déclaration et de paiement de la DGDDI à la DGFIP.

L'article 30 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022 a modifié les règles relatives à l'accréditation des représentants fiscaux en matière de TVA.

L'article 170 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020 a complété l'article 283 du CGI afin de prévoir que la TVA est acquittée par l'assujetti bénéficiaire du transfert pour les transferts de garanties d'origine de l'électricité renouvelable et de garanties de capacité de production ou d'effacement de consommation d'électricité.

L'article 11 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a créé une procédure propre au commerce en ligne relative à la mise en œuvre de la solidarité des plateformes facilitatrices au paiement des impositions dues par les opérateurs en situation irrégulière.

L'article 147 de la loi de finances pour 2020 et l'article 51 de la loi de finances pour 2021 ont transposé les directives européennes n° 2017/2455 et n° 2019/1995 et ainsi permis la mise en œuvre de la réforme des règles de territorialité de la TVA au sein de l'espace communautaire européen pour les prestations de service et les ventes à distance.

L'article 154 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020 a autorisé, à titre expérimental, les administrations fiscale et douanière à collecter et exploiter certaines données des plateformes en ligne de mise en relation.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté cet article sans modification. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

A. LE RÉGIME DE LA TVA À L'IMPORTATION

1. Cadre général

Aux termes du I de l'article 291 du CGI, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) les importations de biens, c'est-à-dire les introductions de biens sur le territoire douanier européen en provenance de territoires tiers à l'Union européenne (UE). Les importations sont matérialisées, sauf exception, par la sortie de certaines situations d'attente d'assignation d'un régime douanier ou de certains régimes particuliers douaniers.

L'importation est une opération imposable à la TVA indépendamment du contexte dans lequel elle intervient. La TVA est due à l'importation, quelles que soient les raisons pour lesquelles le bien est importé (pour les besoins d'une activité économique ou non), quelle que soit la qualité du destinataire du bien importé ou de la personne qui réalise les formalités (assujetti ou non à la TVA, personne morale ou physique) et même en l'absence de toute transaction. **Certains de ces** critères peuvent, en revanche, motiver l'application d'exonérations à l'importation ou l'exercice du droit à déduction.

Les règles de la TVA applicables à l'opération d'importation, notamment l'intervention du fait générateur de la taxe et de son exigibilité, dépendent du choix du placement d'une marchandise sous le régime douanier de droit commun dit de la « mise en libre pratique » ou sous l'un des régimes douaniers particuliers.

Le code des douanes de l'UE distingue les marchandises selon leur statut douanier, « Union » ou « non Union ».

- Les marchandises « Union » désignent :

- les marchandises entièrement obtenues dans le territoire douanier de l'Union, sans apport de marchandises importées de pays ou territoires situés hors du territoire douanier de l'Union ;

– les marchandises importées de pays ou territoires situés hors du territoire douanier de l’Union et qui perdent ce statut à la suite d’une procédure administrative dénommée « placement sous le régime douanier de la mise en libre pratique » ;

– les marchandises obtenues ou produites dans le territoire douanier de l’Union, soit à partir de marchandises mentionnées au deuxième tiret exclusivement, soit à partir de marchandises mentionnées aux premier et deuxième tirets.

• Les marchandises « non Union » désignent les marchandises qui ne remplissent pas ces conditions ou qui ont perdu leur statut douanier de marchandises de l’Union au cours d’une procédure particulière.

Une marchandise « non Union » acquiert le statut « Union » à la suite d’une procédure douanière dénommée « mise en libre pratique », qui correspond à la principale procédure au cours de laquelle sont perçus les droits de douane.

Les marchandises sont susceptibles de relever des régimes douaniers suivants :

– la mise en libre pratique, qui confère le statut « Union » à des biens « non Union », en contrepartie du paiement des droits de douane lorsque les marchandises en cause y sont soumises ;

– le régime de l’exportation, qui concerne les marchandises « Union » destinées à quitter le territoire douanier de l’UE avant qu’elles n’en soient effectivement sorties et ne perdent ce statut ;

– les régimes particuliers⁽¹⁾ qui permettent, sous certaines conditions, la non-application à des marchandises de certains droits, taxes et mesures de contrôle du commerce extérieur et de politique commerciale, fiscale et douanière, à l’intérieur du territoire de l’UE. Sont concernés des biens « Union » qui circulent à l’intérieur du territoire douanier de l’UE ainsi que des biens « non Union » qui sont

(1) Les régimes douaniers particuliers comprennent :

– le transit, qui lui-même comprend (i) le transit externe pour le transport de marchandises « non Union », sans mise en libre pratique, à l’intérieur du territoire douanier de l’UE ou de la Convention relative à un régime de Transit Commun (CTC) et (ii) le transit interne pour le transport de marchandises « Union », sans perte de ce statut, entre deux points du territoire douanier de l’UE via un État partie à la CTC ;

– le stockage des marchandises « non Union » sur le territoire douanier de l’UE, comprenant (i) le régime de l’entrepôt douanier et (ii) celui de la zone franche ;

– l’utilisation spécifique sur le territoire douanier de l’UE, comprenant (i) l’admission temporaire, pour les marchandises « non Union » qui ne sont pas mises en libre pratique et sont destinées à être réexportées (elles peuvent être soumises aux droits de douane avec une exonération totale ou partielle), et (ii) la destination particulière, pour les marchandises « non Union » qui sont mises en libre pratique avec exonération totale ou partielle des droits de douane en raison de leur utilisation spécifique ;

– la transformation, comprenant (i) le perfectionnement actif pour les marchandises « non Union » transformées sur le territoire douanier de l’UE sans être mises en libre pratique et (ii) le perfectionnement passif pour les marchandises « Union » exportées temporairement en dehors du territoire douanier de l’UE pour y être transformées, puis réintroduites sur ce territoire.

stockés, utilisés, ou transformés sur le territoire douanier de l'UE avant d'être réexportés hors de l'UE ou versés sur le marché européen.

Pour les besoins de la TVA, un bien n'est pas considéré comme importé tant qu'il reste en situation d'attente d'assignation d'un régime douanier.

2. Les règles de territorialité applicables aux livraisons de biens

Le lieu d'imposition des livraisons de biens meubles corporels est fixé par les articles 258 et 258 A du CGI. Le régime d'imposition des biens livrés en l'état diffère selon qu'ils sont situés ou non en France lors de leur départ à destination de l'acquéreur :

– lorsque le bien est expédié ou transporté à partir de la France, le lieu de la livraison est situé en France quel que soit le lieu de destination du bien (France, pays ou territoires tiers, ou autres États membres) ;

– lorsque le point de départ de l'expédition ou du transport du bien est dans un autre État membre, le lieu de la livraison est situé dans cet État ;

– lorsque le lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien se situe en dehors de l'Union européenne (UE), le régime diffère selon que la livraison est ou non effectuée par l'importateur ou pour son compte.

Comme le prévoit le V de l'article 258 du CGI, le lieu de la livraison d'un bien expédié ou transporté en France dont le point de départ se trouve en dehors de l'UE, est situé en France lorsque la livraison est effectuée par le vendeur ayant opté pour être redevable de la TVA à l'importation en application de l'article 293 A *quater* du CGI ou pour son compte. Il en est de même en ce qui concerne les livraisons portant sur ce même bien et qui suivent celle effectuée par l'importateur, étant entendu que le point de départ du bien est toujours situé hors de l'UE.

En revanche, le lieu de la livraison d'un bien se trouvant hors du territoire de l'UE lors du départ à destination de l'acquéreur, n'est pas situé en France lorsque cette livraison n'est pas effectuée par l'importateur. Il en est ainsi lorsque la livraison du bien a été effectuée hors de l'UE ou avant dédouanement de la marchandise et que l'acquéreur procède lui-même à l'importation du bien. La taxe demeure exigible au titre de l'importation des marchandises effectuées par l'acquéreur, c'est-à-dire lors du dédouanement de celles-ci.

Il est dérogé à ces règles pour les ventes à distance, comme le prévoit le IV de l'article 258 du CGI. Le lieu de livraison des biens importés de territoires tiers ou de pays tiers dans le cadre de ventes à distance est réputé se situer en France lorsque le bien se trouve en France :

– au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport des biens à destination de l'acquéreur si le bien a été importé dans un autre État membre ;

– au moment de l’arrivée de l’expédition ou du transport des biens à destination de l’acquéreur si le bien a été importé en France lorsque la TVA est déclarée dans le cadre du régime particulier prévu à l’article 298 *sexdecies* H ⁽¹⁾, ou dans un autre État membre dans le cadre du régime particulier prévu à la section 4 du chapitre 6 du titre XII de la directive 2006/112/ CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ;

– au moment de l’arrivée de l’expédition ou du transport des biens à destination de l’acquéreur, lorsque le bien a été importé en France sans recourir au régime particulier prévu à l’article 298 *sexdecies* I du CGI ⁽²⁾ et que la vente est réputée avoir été effectuée par l’assujetti qui la facilite en application du *a* du 2° du V de l’article 256 du même code ⁽³⁾.

3. Le redevable de la TVA à l’importation

L’article 293 A du CGI prévoit qu’à l’importation, le fait générateur se produit et la taxe devient exigible au moment où le bien est considéré comme importé. La déclaration d’importation s’entend de la déclaration en douane.

Le 2 de cet article dispose que le redevable de la taxe est :

1° lorsque le bien fait l’objet d’une livraison située en France ou d’une vente à distance de biens importés, expédiés ou transportés dans un autre État membre, la personne qui réalise cette livraison ;

(1) L’article 298 *sexdecies* H du CGI prévoit un régime particulier pour les ventes à distance de biens importés contenus dans des envois d’une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150 euros. Dans le cadre de ce régime, le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment de la livraison, et les biens sont considérés comme ayant été livrés au moment où le paiement a été accepté.

Peut se prévaloir de ce régime :

– tout assujetti établi sur le territoire de l’UE effectuant des ventes à distance de biens importés de territoires ou de pays tiers ;

– tout assujetti établi ou non sur le territoire de l’UE effectuant des ventes à distance de biens importés de territoires ou de pays tiers et étant représenté par un intermédiaire établi sur le territoire de l’UE. Un assujetti ne peut désigner plus d’un intermédiaire en même temps ;

– tout assujetti établi sur le territoire d’un pays tiers avec lequel l’UE a conclu un accord en matière d’assistance mutuelle ayant une portée similaire à la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l’assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures et au règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et qui effectue des ventes à distance de biens importés de ce pays tiers.

Lorsque l’assujetti se prévaut de ce régime, il doit l’appliquer à l’ensemble de ses ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers.

(2) L’article 298 *sexdecies* I du CGI prévoit un régime particulier de déclaration et de paiement de la TVA pour les ventes à distance de biens importés contenus dans des envois d’une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150 euros, en l’absence de recours au régime particulier de l’article 298 *sexdecies* H du même code. Dans le cadre de ce régime, le redevable de la TVA est le destinataire du bien indiqué sur la déclaration d’importation, et la personne qui présente les biens en douane prend les mesures appropriées pour percevoir la TVA auprès de ce destinataire préalablement à son acquittement auprès du service des douanes.

(3) Le *a* du 2° du V de l’article 256 du CGI prévoit qu’est réputé avoir acquis et livré les biens l’assujetti qui facilite, par l’utilisation d’une interface électronique telle qu’une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, les ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers contenus dans des envois d’une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150 euros

2° lorsque le bien fait l'objet d'une vente à distance de biens importés ne relevant pas du 1° et qu'un assujetti facilite la livraison par l'utilisation d'une interface électronique, telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, cet assujetti ;

3° dans les autres situations, le destinataire des biens indiqué sur la déclaration d'importation ;

4° par dérogation aux 1° à 3°, la personne recourant à l'option prévue à l'article 293 A *quater*. Cette option consiste, pour l'assujetti réalisant la livraison dans le cas d'une vente à distance de biens importés ou pour tout assujetti effectuant des opérations relevant des activités économiques pour les besoins desquelles l'importation est réalisée, à choisir d'être redevable de la TVA à l'importation.

Le 4 du même article 293 A du CGI prévoit que le représentant en douane ⁽¹⁾, lorsqu'il agit en son nom propre et pour le compte d'autrui, est solidaire du paiement de la taxe, sauf s'agissant des opérations pour lesquelles le représentant a rempli les opérations déclaratives pour le compte du redevable assujetti de la TVA à l'importation et est en mesure d'établir qu'il a transmis à ce redevable, ou lui a rendu accessible par voie électronique, au plus tard lors de la réception des marchandises par le destinataire, l'information de la base imposable constatée et les documents nécessaires pour l'exercice du droit à déduction.

Le 5 précise que, sans préjudice des dispositions du 4, en cas de vente à distance de biens importés, lorsque ni le vendeur, ni le destinataire indiqué sur la déclaration d'importation ne sont redevables, ils sont solidairement tenus au paiement de la taxe.

4. Les règles relatives à l'identification

L'article 286 *ter* du CGI prévoit une identification obligatoire, par un numéro individuel, pour les assujettis qui effectuent des livraisons de biens ou des prestations de services leur ouvrant droit à déduction, mais aussi pour tout assujetti redevable de la TVA pour des importations.

Toutefois, l'article 286 *ter* A du même code dispense de cette identification certains assujettis, à savoir ceux qui effectuent exclusivement les opérations suivantes :

– des livraisons de biens ou prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le destinataire ;

(1) Le 6 de l'article 5 du code des douanes de l'Union, tel que prévu par le [règlement](#) (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le code des douanes de l'Union, est toute personne désignée par une autre personne pour accomplir auprès des autorités douanières des actes ou des formalités prévus par la législation douanière.

– des sorties de biens de certains régimes douaniers donnant lieu à dispense de paiement ⁽¹⁾ ou de certaines importations exonérées ;

– des ventes à distance de biens importés soumises au régime particulier prévu à l'article 298 *sexdecies* H ainsi que des importations effectuées dans le cadre de ce régime ;

– lorsque les assujettis ne sont pas établis en France, des livraisons de biens ou des prestations de services pour lesquelles ils ont recours, dans un autre État membre, à l'un des régimes particuliers prévus aux sections 2 à 4 du chapitre VI du titre XII de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ⁽²⁾ ;

– des importations de biens ne donnant lieu à aucun paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, déterminées par décret.

5. Le mécanisme de la représentation fiscale

L'article 289 A du CGI prévoit un mécanisme de représentation fiscale pour les personnes non établies dans l'UE qui sont redevables de la TVA ou qui doivent accomplir des obligations déclaratives. Ces personnes sont tenues de faire accréditer auprès du service des impôts un représentant assujetti établi en France qui s'engage à remplir les formalités incombant à cette personne et, en cas d'opérations imposables, à acquitter la taxe à sa place. À défaut, la TVA et, le cas échéant, les pénalités qui s'y rapportent, sont dues par le destinataire de l'opération imposable.

Toutefois, cette obligation n'est pas applicable aux personnes établies dans un État avec lequel l'UE a conclu un accord en matière d'assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par les textes européens relatifs à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales et à la lutte contre la fraude fiscale ⁽³⁾.

Le II de l'article 289 A du CGI dispose que, pour l'application du 2 de l'article 283 et à défaut du paiement de la taxe par le preneur, le prestataire non établi dans l'UE est tenu de désigner un représentant assujetti établi en France, accrédité auprès du service des impôts, qui remplit les formalités afférentes à l'opération en cause et acquitte la taxe. Le principe posé au 2 de l'article 283 veut, en effet, que lorsque le preneur est un assujetti agissant en tant que tel et qu'il a en France, le siège de son activité économique, un établissement stable ou, à défaut

(1) Ces situations sont prévues au I de l'article 277 A du CGI. Celles donnant lieu à dispense de paiement sont précisées au 2° du 4 du II du même article.

(2) Il s'agit des régimes particuliers applicables aux assujettis qui fournissent des services à des personnes non assujetties ou qui effectuent des ventes à distance de biens ou certaines livraisons intérieures de biens.

(3) Il s'agit de la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures et du règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée.

l'un et de l'autre, son domicile ou sa résidence habituelle, et que le prestataire est un assujetti qui n'est pas établi en France, la TVA doit être acquittée par le preneur.

Le III de l'article 289 A prévoit, de plus, que les personnes non établies dans l'UE qui réalisent exclusivement des opérations pour lesquelles elles sont dispensées du paiement de la taxe en application du 4 du II de l'article 277 A ⁽¹⁾ ou des opérations exonérées en vertu du 4^o du III de l'article 291 ⁽²⁾ peuvent charger un assujetti établi en France, accrédité par le service des impôts, d'accomplir les obligations déclaratives afférentes à l'opération en cause. Cet assujetti est redevable de la taxe afférente à l'opération pour laquelle il doit effectuer les obligations déclaratives, ainsi que des pénalités qui s'y rapportent, lorsque les conditions auxquelles est subordonnée la dispense de paiement ou l'exonération ne sont pas remplies.

Le A du IV du même article 289 A prévoit que seule peut être accréditée la personne qui remplit les conditions suivantes :

1^o ni elle ni aucun de ses dirigeants, lorsqu'il s'agit d'une personne morale, n'a commis d'infractions graves ou répétées aux dispositions fiscales, n'a fait l'objet des sanctions prévues aux articles L. 651-2 ⁽³⁾, L. 653-2 ⁽⁴⁾ et L. 653-8 ⁽⁵⁾ du code de commerce au cours des trois années qui précèdent ni ne fait l'objet d'une mesure d'interdiction en cours d'exécution prévue au même article L. 653-8 ;

(1) *Le 4 du II de l'article 277 A du CGI prévoit qu'aucune taxe n'est, en principe, exigible lors de la sortie des biens d'un régime douanier communautaire ou d'un régime suspensif ou d'entrepôt fiscal pour laquelle le paiement de la TVA n'est pas exigé, lorsque les biens font l'objet d'une exportation ou d'une livraison intracommunautaire.*

(2) *L'exonération prévue par le 4^o du III de l'article 291 du CGI concerne les importations de biens dont le lieu d'arrivée de l'expédition ou du transport est situé dans un autre État membre et qui font l'objet par l'importateur d'une livraison intracommunautaire, laquelle est par principe exonérée, comme le prévoit le I de l'article 262 ter du CGI.*

(3) *Il s'agit des sanctions prévues pour les dirigeants d'une personne morale de droit privé et les entrepreneurs individuels lorsque leur responsabilité pour insuffisance d'actif est reconnue.*

(4) *L'article L. 653-2 du code de commerce prévoit que la faillite personnelle emporte l'interdiction de diriger, gérer, administrer ou contrôler, directement ou indirectement, toute entreprise commerciale ou artisanale, toute exploitation agricole ou toute entreprise ayant toute autre activité indépendante et toute personne morale.*

(5) *L'article L. 653-8 du code de commerce dispose que le tribunal peut prononcer, à la place de la faillite personnelle, l'interdiction de diriger, gérer, administrer ou contrôler, directement ou indirectement, soit toute entreprise commerciale ou artisanale, toute exploitation agricole et toute personne morale, soit une ou plusieurs de celles-ci. Cette sanction peut être décidée dans les cas prévus aux articles L. 653-3 à L. 653-6 du même code, qui énumèrent les faits pouvant justifier le prononcé d'une faillite personnelle. Il s'agit, en particulier, de :*

- la poursuite abusive d'une exploitation déficitaire qui ne pouvait conduire qu'à la cessation des paiements ;
- le détournement ou la dissimulation de tout ou partie de l'actif, ou l'augmentation frauduleuse du passif ;
- l'utilisation des biens de la personne morale comme des siens propres ;
- la réalisation d'actes de commerce dans un intérêt personnel, sous le couvert de la personne morale masquant ses agissements ;
- s'il est contraire à l'intérêt de celle-ci, l'usage des biens ou du crédit de la personne morale à des fins personnelles ou pour favoriser une autre personne morale ou entreprise dans laquelle le dirigeant avait un intérêt direct ou indirect.

2° elle dispose d'une organisation administrative et de moyens humains et matériels lui permettant d'assurer sa mission de représentation ;

3° elle dispose d'une solvabilité financière en relation avec ses obligations de représentant ou d'une garantie financière à hauteur d'un quart des sommes nées de ces obligations, qui résulte d'un engagement de caution pris par une société de caution mutuelle, un organisme de garantie collective, une compagnie d'assurance, une banque ou un établissement financier habilité à donner caution. Toutefois, lorsque ces sommes ne peuvent être déterminées pour une personne représentée, elle dispose, pour les obligations associées à cette personne, d'une garantie financière égale à un niveau fixé par arrêté du ministre chargé du budget ⁽¹⁾.

Le B du même IV dispose que le service des impôts retire l'accréditation du représentant lorsque celui-ci cesse de remplir les conditions mentionnées au A du IV ou lorsqu'il ne respecte pas les obligations déclaratives et de paiement des taxes qui lui incombent pour le compte des personnes qu'il représente ou pour son propre compte.

De plus, l'administration admet, pour les entreprises établies dans un autre État membre de l'UE qui ne réalisent, en France, que des importations ou opérations assimilées suivies d'une expédition dans un autre État membre (transit), qu'elles puissent recourir à un mandataire ponctuel ⁽²⁾. Ce mandataire remplit les mêmes fonctions et dispose des mêmes facilités que le représentant ponctuel mais n'est pas accrédité par l'administration. Les critères tenant à la moralité fiscale, aux moyens et à la solvabilité financière ne s'appliquent pas.

L'évaluation préalable souligne que les règles relatives à la représentation fiscale posent certaines difficultés. En effet, « lorsqu'un acteur français est redevable de la TVA sur un bien importé en France qui ne lui appartient pas (consignation, ouvraison, façon, montage, location, entreposage), [...] les règles jurisprudentielles relatives au droit à déduction de la TVA à l'importation conduisent à des rémanences de TVA ⁽³⁾ ». La raison en est que « le droit à déduction ne peut être exercé que par l'assujéti pour lequel la valeur intégrale du bien est un intrant de l'activité économique ». Cependant, « désigner le propriétaire de ce bien comme redevable nuit à l'attractivité économique des entreprises nationales auprès de leurs clients en territoires tiers puisqu'elles ne pourraient plus assurer les formalités douanières et fiscales en France à leur place », alors que « les dispositifs existants (représentant fiscal, représentant ponctuel, mandataire ponctuel) ne répondent pas efficacement à cet enjeu ».

(1) Ce montant a été fixé forfaitairement à 10 000 euros par l'arrêté du 20 avril 2022 fixant le niveau de la garantie financière prévue au 3° du A du IV de l'article 289 A du code général des impôts.

(2) Le dispositif particulier du mandataire ponctuel est mentionné dans le Bulletin officiel des impôts : [BOI-TVA-DECLA-20-30-40-20, §§240 à 350](#).

(3) Une rémanence de TVA est une situation dans laquelle un montant de TVA s'incorpore définitivement dans le coût d'une opération, quand bien même celle-ci est imposée à la TVA, lorsque l'assujéti qui la réalise utilise en amont des biens ou des services qui sont exclus du droit à déduction.

6. Le partage de compétences entre la DGFIP et la DGDDI

Par principe, la TVA est déclarée et payée auprès de la DGFIP. Toutefois, la TVA due à l'importation était acquittée, jusqu'à récemment, auprès de la DGDDI, ce qui plaçait les entreprises importatrices dans une situation de double guichet.

Une réforme prévue par l'article 181 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020 a transféré à la DGFIP la compétence en matière de TVA à l'importation pour presque toutes les opérations.

Toutefois, l'article 1695 du CGI prévoit que la TVA est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les droits de douanes pour deux types d'opérations :

- les importations pour lesquelles le redevable est une personne non assujettie et non identifiée à la TVA ;
- les transports entre la France et les territoires situés en dehors du territoire communautaire qui sont listés par décret.

B. LE DROPSHIPPING

La mesure n° 8 de la feuille de route du Plan de lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques ⁽¹⁾, publiée le 1^{er} juin 2023, a prévu d'assujettir l'activité de *dropshipping* à la TVA en France.

Le *dropshipping* est une pratique commerciale consistant, pour un intermédiaire (« *dropshipper* »), à acheter un bien situé en territoire tiers et à le revendre en ligne en France sans jamais en disposer physiquement. À cette fin, le *dropshipper* identifie un acquéreur en France pour un bien donné possédé à l'étranger par un tiers et procède concomitamment à l'achat de ce bien auprès du fournisseur et à sa revente auprès de l'acquéreur. Il demande au fournisseur de faire acheminer le bien directement auprès de l'acquéreur final et n'apparaît à aucun moment dans le cadre du processus de dédouanement. Le consommateur, quant à lui, n'a généralement ni connaissance de l'existence du fournisseur ni de son rôle.

Le *dropshipping* permet donc de se lancer dans le e-commerce avec un faible investissement de départ, puisque le vendeur ne gère ni le stock, ni la logistique : ses seules dépenses sont liées à la création de la boutique en ligne et à la mise en avant de ses produits sur le web. Ce *modus operandi* connaît une explosion ces dernières années, des « kits » de *dropshipping* étant par exemple disponibles en ligne pour permettre aux particuliers de se lancer. Les *dropshippers* sont fréquemment des influenceurs, activité qui a été dotée d'une définition

(1) Cette feuille de route est accessible [ici](#).

juridique par la loi n° 2023-451 du 9 juin 2023 visant à encadrer l'influence commerciale et à lutter contre les dérives des influenceurs sur les réseaux sociaux ⁽¹⁾.

Si cette pratique n'est pas illégale en elle-même, elle soulève de nombreuses questions :

– tout d'abord, comme l'indique l'évaluation préalable, cette forme « décentralisée » de commerce en ligne rend très complexe de contrôler la conformité des marchandises, et est un moyen d'introduction en France de biens contrefaits, souvent d'origine chinoise. L'article 6 de la loi n° 2023-451 précitée a d'ailleurs renforcé la responsabilité des *dropshippers* en matière de protection des consommateurs ⁽²⁾ ;

– de plus, sur le plan fiscal, le *dropshipper* étant absent du circuit logistique, il peut se produire que la TVA perçue lors de l'importation soit assise, non pas sur la vente faite par le *dropshipper* au consommateur final, mais sur la vente faite par le fournisseur au *dropshipper*, conduisant ainsi à l'absence d'imposition de la marge du *dropshipper*, qui peut être élevée – alors que cette marge est partie intégrante du prix acquitté par le consommateur français, et que, par analogie, la marge d'une plateforme de e-commerce est bel et bien taxée à l'importation. Le mécanisme consiste pour le *dropshipper* à déclarer à l'importation le prix payé au fournisseur et non celui payé par le client final.

Or, comme le souligne l'évaluation préalable, « les moyens légaux et procéduraux dont disposent la DGFIP et la DGDDI pour appréhender ces pratiques de minoration ne sont pas toujours opérants. D'une part, compte tenu des incertitudes existant au niveau européen sur la détermination de la bonne valeur en douane dans ces situations, il n'est pas toujours possible de caractériser avec certitude une infraction. D'autre part, même lorsqu'une infraction existe, elle ne peut être détectée par la DGDDI. Si elle peut l'être par la DGFIP en cas de contrôle du *dropshipper*, cette dernière ne peut réclamer le complément d'impôt car, en l'absence de vente territorialisée en France, c'est le consommateur final qui est redevable. Par ailleurs, s'il est possible d'engager la responsabilité du *dropshipper* au titre de sa complicité dans un schéma de fraude, de telles procédures peuvent être difficiles à mettre en œuvre au regard de la complexité des circuits. »

(1) L'article 1^{er} de la [loi n° 2023-451](#) du 9 juin 2023 visant à encadrer l'influence commerciale et à lutter contre les dérives des influenceurs sur les réseaux sociaux a défini l'activité d'influence commerciale par voie électronique comme celle exercée par les personnes physiques ou morales qui, à titre onéreux, mobilisent leur notoriété auprès de leur audience pour communiquer au public, par voie électronique, des contenus visant à faire la promotion, directement ou indirectement, de biens, de services ou d'une cause quelconque.

(2) L'article 6 de la [loi n° 2023-451](#) précitée précise que les personnes mentionnées à l'article 1^{er} de celle-ci dont l'activité est limitée à la seule commercialisation de produits et qui ne prennent pas en charge la livraison de ces produits, celle-ci étant réalisée par le fournisseur, sont responsables de plein droit à l'égard de l'acheteur. Elles doivent communiquer à l'acheteur l'identité du fournisseur et s'assurer de la disponibilité des produits et de leur licéité, notamment du fait qu'il ne s'agit pas de produits contrefaisants.

C. LES RÈGLES RELATIVES À L'ACQUITTEMENT DE LA TVA ET LES CERTIFICATS DE GARANTIE EN MATIÈRE ÉNERGÉTIQUE

1. Les règles relatives à l'acquittement de la TVA

En application des dispositions du premier alinéa du 1 de l'article 283 du CGI, la TVA exigible au titre d'une livraison de biens ou d'une prestation de services est normalement acquittée par la personne qui réalise l'opération.

Cet article prévoit, toutefois, de nombreuses exceptions à cette règle, notamment, à son 2 *septies*, pour les transferts de quotas autorisant les exploitants à émettre des gaz à effet de serre, au sens de l'article 3 de la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003 établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil, et d'autres unités pouvant être utilisées par les opérateurs en vue de se conformer à cette directive. Pour ces transactions, la taxe est acquittée par l'assujetti bénéficiaire du transfert, selon un mécanisme dit d'« autoliquidation » de la TVA.

L'administration fiscale précise, dans ses commentaires, que cet assujetti est l'assujetti destinataire des transferts de quotas et unités ⁽¹⁾.

La disposition prévoyant, au 2 *septies* de l'article 283 du CGI, une règle d'autoliquidation de la TVA pour les quotas carbone a été introduite par l'article 70 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, afin de faire échec à une fraude massive à la TVA sur les transferts de quotas carbone qui a prospéré entre l'automne 2008 et juin 2009, et dont les principaux traits sont résumés dans l'encadré ci-dessous.

(1) [BOI-TVA-DECLA-10-10-20](#), § 440.

Les schémas de fraude dits « carrousel » aux quotas carbone

Entre l'automne 2008 et juin 2009 s'est développée en France une fraude à la TVA sur les quotas carbone, dont la Cour des comptes estimait, en 2012, qu'elle était « sans doute à ce jour parmi les plus élevées jamais identifiées par l'administration fiscale » ⁽¹⁾. La Cour des comptes a estimé à 1,6 milliard d'euros la perte fiscale pour l'État ; Europol l'a évaluée à 5 milliards d'euros pour l'ensemble des États membres de l'UE.

Les fraudeurs ont appliqué le système dit du « carrousel » entre des entreprises situées dans différents États membres de l'UE. Des sociétés, souvent créées pour l'occasion et jouant un rôle de pur intermédiaire – elles sont fréquemment dénommées, dans ce type de fraude, « sociétés taxi » – ont acheté, hors taxe, des quotas de CO₂ dans un État membre avant de les revendre en France en facturant la TVA au taux normal de 19,6 % en vigueur à l'époque. Elles ont ensuite réinvesti le produit de la vente dans une autre opération de fraude, consistant en un achat hors taxe d'une quantité équivalente de quotas par une entité liée située hors de France, puis en la revente en France toutes taxes comprises. Ces sociétés ont pu recommencer plusieurs fois ce carrousel avant de disparaître sans jamais reverser la TVA au Trésor public.

Les acquisitions initiales de quotas auprès d'industriels assujettis pouvaient être d'ampleur relativement modeste et les fonds provenir d'opérations de blanchiment. La « mise » augmentait de 19,6 % à chaque tour du carrousel. À chaque tour, l'administration fiscale avançait une TVA qui ne lui était pas reversée, le circuit pouvant se répéter indéfiniment, tant que le stratagème n'était pas éventé, jusqu'à la disparition des « sociétés taxi ».

Ce schéma a pu se compliquer à l'extrême, avec l'interposition de multiples sociétés écrans, visant à rendre aussi indétectable que possible l'origine des fonds. Ces sociétés, comme l'écrivait la Cour des comptes, « sont généralement de simples paravents, ne disposent souvent que d'un capital symbolique, d'une simple boîte aux lettres de domiciliation et de gérants fictifs qui dissimulent les véritables commanditaires de la fraude ». Les sommes détournées étaient immédiatement transférées vers des pays peu coopératifs en matière de lutte contre la fraude ou peu concernés par le respect des engagements du protocole de Kyoto.

(1) « La fraude à la TVA sur les quotas de carbone », rapport public annuel 2012 de la Cour des comptes, février 2012.

La TVA est également acquittée par l'assujetti bénéficiaire du transfert pour les transferts de certificats de garanties d'origine et de garanties de capacités mentionnées aux articles L. 335-3, L. 446-18 et L. 446-20 du code de l'énergie, c'est-à-dire les garanties de capacité de production attribuées dans le cadre du marché de l'électricité, et les garanties d'origine du biogaz. Il s'agit d'un autre cas d'autoliquidation de la TVA.

L'administration fiscale précise, dans ses commentaires, que cet assujetti est l'assujetti destinataire des livraisons de certificats, comme le prévoit

l'article 199 *bis* de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 ⁽¹⁾ ⁽²⁾. En effet, l'article 199 *bis* de cette directive prévoit que, jusqu'au 31 décembre 2026, les États membres peuvent prévoir que le redevable de la TVA est l'assujetti destinataire de certaines livraisons et prestations, dont « les livraisons de certificats de gaz et d'électricité ».

2. Les certificats de garantie

Le code de l'énergie prévoit plusieurs types de certificats de garantie, attestant de l'origine ou de la disponibilité de certaines quantités d'énergie.

a. Les certificats de garantie de capacité

L'article L. 335-3 du code de l'énergie prévoit des certificats de garantie de capacité pour les fournisseurs d'électricité. La nature et le fonctionnement du mécanisme de capacité dans le cadre du marché de l'électricité sont précisés dans l'encadré ci-dessous.

Le mécanisme de capacité sur le marché de l'électricité

Le mécanisme de capacité est un dispositif instauré par les articles L. 335-1 et suivants et R. 335-1 et suivants du code de l'énergie. Il est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2017. Son objectif est de garantir durablement la sécurité d'approvisionnement en électricité de la France.

Chaque fournisseur d'électricité doit disposer d'un montant de garanties de capacité permettant de couvrir la consommation électrique de ses clients pendant les périodes de forte consommation (appelées « périodes de pointe »). Ces garanties peuvent être acquises auprès des producteurs et des opérateurs d'effacement, qui auront fait certifier par le gestionnaire du réseau public de transport d'électricité RTE leurs capacités d'effacement ou de production. En échange de cette certification, les producteurs et opérateurs d'effacement garantissent la disponibilité de leurs moyens de production et / ou d'effacement lors des périodes de pointe.

Ce mécanisme est rendu nécessaire par l'impossibilité de stocker l'électricité et le besoin corrélatif de maintenir à chaque instant l'équilibre entre la consommation et la production d'électricité, en particulier pendant les périodes de pointe.

Comme le prévoit l'article L. 335-3 du code de l'énergie, les garanties de capacité sont échangeables et cessibles.

(1) [BOI-TVA-DECLA-10-10-20](#), § 445.

(2) [Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#).

b. Les certificats de production du biogaz et les certificats de garantie d'origine du biogaz

L'article L. 446-18 du code de l'énergie dispose que tout producteur de biogaz qui en fait la demande peut bénéficier de garanties d'origine de biogaz ⁽¹⁾ à raison du biogaz qu'il produit en France et qui est injecté dans le réseau de gaz naturel.

Un producteur de biogaz ne peut bénéficier simultanément, à raison de la même quantité de gaz, de la délivrance d'une garantie d'origine de gaz renouvelable et d'une garantie d'origine de biogaz.

De plus, les articles L. 446-31 et suivants du code de l'énergie prévoient un dispositif de certificats de production de biogaz visant à favoriser la production de biogaz injecté dans les réseaux de gaz naturel et l'atteinte des objectifs en la matière de la programmation pluriannuelle de l'énergie. Ces certificats sont des biens meubles négociables, qui peuvent être détenus, acquis ou cédés par les producteurs de biogaz, les fournisseurs de gaz naturel ou par toute autre personne morale. Un certificat de production de biogaz est valable dans les cinq ans suivant sa délivrance. Un organisme est désigné par le ministre chargé de l'énergie pour assurer la délivrance, le transfert et l'annulation des certificats de production de biogaz. Il établit et tient à jour un registre électronique des certificats de production de biogaz, destiné à tenir la comptabilité des certificats obtenus, acquis ou restitués à l'État, registre qui est accessible au public.

Seules les garanties de biogaz et les certificats de production de biogaz mentionnés à l'article L. 446-31 ont valeur de certification de l'origine du biogaz et prouvent à un client final raccordé à un réseau de gaz naturel la part ou la quantité de biogaz que contient l'offre commerciale contractée auprès de son fournisseur de gaz naturel.

L'article L. 446-20 du code de l'énergie prévoit que les installations de production de biogaz injecté dans le réseau de gaz naturel situées en France et bénéficiant d'un contrat conclu en application des articles L. 446-4 ⁽²⁾ ou L. 446-5 ⁽³⁾ sont tenues de s'inscrire sur le registre national des garanties d'origine. L'organisme

(1) Le biogaz est obtenu à partir de la fermentation de matières organiques dans un environnement privé d'oxygène (méthanisation).

L'article R. 446-1 du code de l'énergie définit le biogaz comme « les combustibles ou carburants gazeux produits à partir de la biomasse », et le biométhane comme « le biogaz dont les caractéristiques permettent son injection dans un réseau de gaz naturel ».

(2) Il s'agit des contrats de vente de biogaz produit sur le territoire national conclus entre un producteur de biogaz et un fournisseur de gaz naturel. Les fournisseurs de gaz naturel qui approvisionnent plus de 10 % du marché national sont tenus de conclure un contrat d'obligation d'achat de biogaz avec tout producteur de biogaz qui en fait la demande.

(3) Il s'agit des contrats d'achat de biogaz conclus à l'issue d'un appel d'offres piloté par l'autorité administrative lorsque les capacités de production de biogaz destiné à être injecté dans le réseau de gaz ne dépendent pas aux objectifs chiffrés de la programmation pluriannuelle de l'énergie.

chargé de gérer ce registre est, par délégation de service public, la société European Energy Exchange AG (EEX) ⁽¹⁾, depuis le 1^{er} octobre 2023.

De plus, l'article L. 446-22-1 du code de l'énergie prévoit que les garanties d'origine de biogaz provenant d'autres États membres de l'UE délivrées conformément aux dispositions de la directive (UE) 2018/2001 du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2018 relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables sont, à partir du 30 juin 2021, reconnues et traitées par l'organisme mentionné à l'article L. 445-4 de la même manière que des garanties d'origine liées à une unité de production de biogaz située sur le territoire national. Ces garanties sont assimilables aux garanties d'origine de biogaz.

c. Les certificats de garantie d'origine de l'électricité

Les articles L. 311-20 et suivants du code de l'énergie prévoient qu'un organisme est désigné par l'autorité administrative pour assurer la délivrance, le transfert et l'annulation des garanties d'origine de l'électricité produite par n'importe quelle source d'énergie primaire ou par cogénération. Il établit et tient à jour un registre électronique des garanties d'origine, qui est accessible au public. Cet organisme est actuellement la société European Energy Exchange AG (EEX) ⁽²⁾.

De plus, l'article L. 311-22 dispose que les garanties d'origine provenant d'autres États membres de l'UE et délivrées conformément aux dispositions de la directive 2018/2001 du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2018 relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables sont reconnues et traitées par cet organisme de la même manière qu'une garantie d'origine liée à une unité de production située sur le territoire national. Ces garanties sont assimilables aux garanties d'origine délivrées en application des dispositions du code de l'énergie. En revanche, les garanties d'origine émises par un État tiers ne sont ni reconnues, ni traitées par cet organisme, sauf si l'UE a conclu un accord avec cet État en vue de la reconnaissance mutuelle des garanties d'origine émises dans l'UE et des garanties d'origine d'un système compatible établi dans l'État tiers, et uniquement dans le cas de l'importation ou de l'exportation directe d'énergie.

Cet organisme délivre aux producteurs qui en font la demande des garanties d'origine pour la quantité d'électricité produite en France ou affectée à la production française dans le cas d'une installation transfrontalière faisant l'objet d'une

(1) [Arrêté](#) du 4 août 2023 désignant l'organisme chargé de gérer le registre national des garanties d'origine du biogaz injecté dans un réseau de gaz naturel et le registre national des certificats de production de biogaz.

Conformément à l'[arrêté](#) du 26 mars 2018 désignant l'organisme chargé de gérer le registre national des garanties d'origine du biométhane injecté dans les réseaux de gaz naturel, cet organisme était auparavant GRDF.

(2) [Arrêté](#) du 24 août 2018 désignant l'organisme en charge du registre national des garanties d'origine de l'électricité produite à partir de sources d'énergie renouvelables ou par cogénération et de la mise aux enchères des garanties d'origine de l'électricité produite à partir de sources renouvelables.

convention entre la France et un ou plusieurs États transfrontaliers pour le partage de l'énergie produite.

Lorsqu'ils en font la demande, il délivre des garanties d'origine aux producteurs non raccordés au réseau et aux producteurs d'électricité participant à des opérations d'autoconsommation.

Une garantie d'origine au plus est émise pour chaque unité d'énergie produite correspondant à un mégawattheure. Chaque unité d'énergie produite ne peut être prise en compte qu'une seule fois. Une garantie d'origine ne peut être utilisée que dans les douze mois suivant la production de l'unité d'énergie correspondante. Elle est annulée dès qu'elle a été utilisée, et toutes les garanties d'origine non encore annulées expirent au plus tard douze mois après la production de l'unité d'énergie concernée.

Sur le territoire national, seules les garanties d'origine ont valeur de certification de l'origine de l'électricité produite à partir de sources d'énergie primaire. Elles sont utilisées pour démontrer aux clients finals la part ou la quantité d'énergie produite à partir de ces sources que contient l'offre globale d'un fournisseur d'énergie, ainsi que la part ou la quantité d'énergie produite à partir de ces sources que contient l'offre commerciale contractée auprès de leurs fournisseurs d'énergie.

L'article L. 314-14 du code de l'énergie prévoit que les installations qui produisent de l'électricité à partir de sources renouvelables d'une puissance installée de plus de 100 kilowatts et bénéficiant d'un contrat d'obligation d'achat ou de complément de rémunération, sont inscrites par cet organisme sur le registre évoqué *supra*.

Les garanties d'origine peuvent être mises aux enchères par le ministre chargé de l'énergie. Pour chaque mise aux enchères, il est préalablement fixé un prix minimal de vente de la garantie d'origine. Un allotissement par filière et par zone géographique peut être prévu.

d. Les certificats de garantie d'origine de gaz renouvelable

Des certificats de garantie d'origine du gaz renouvelable sont prévus par les articles L. 445-3 et suivants du code de l'énergie.

L'article L. 445-3 du code de l'énergie dispose que les garanties d'origine de gaz renouvelable injecté dans le réseau de gaz naturel ont valeur de certification de l'origine renouvelable du gaz concerné et prouvent à un client final raccordé à ce réseau la part ou la quantité de gaz renouvelable que contient l'offre commerciale contractée auprès de son fournisseur de gaz naturel.

Il précise que les garanties d'origine de biogaz mentionnées à l'article L. 446-18 et les certificats de production de biogaz mentionnés à l'article L. 446-31 ont la même valeur de certification et apportent la même preuve.

L'article L. 445-4 du code de l'énergie prévoit que la délivrance, le transfert et l'annulation des garanties d'origine de gaz renouvelable injecté dans le réseau de gaz naturel sont assurés par un organisme désigné par l'autorité administrative. Cet organisme établit et tient à jour un registre électronique des garanties d'origine de gaz renouvelable injecté dans le réseau de gaz naturel, registre qui est accessible au public. Il délivre aux producteurs qui en font la demande des garanties d'origine de gaz renouvelable injecté dans le réseau de gaz naturel, à proportion de la quantité de gaz renouvelable injectée dans le réseau de gaz naturel.

Il est précisé qu'il ne peut être émis plus d'une garantie d'origine de gaz renouvelable injecté dans le réseau de gaz naturel pour chaque unité de gaz produite et injectée dans le réseau de gaz naturel correspondant à un mégawattheure et que chaque unité de gaz renouvelable produite et injectée dans un réseau de gaz naturel ne peut être prise en compte qu'une seule fois.

Une garantie d'origine de gaz renouvelable injecté dans le réseau de gaz naturel est valable dans les douze mois suivant l'injection de l'unité de gaz renouvelable correspondante dans le réseau de gaz naturel. Elle est annulée dès qu'elle a été utilisée.

De plus, l'article L. 445-15 du code de l'énergie dispose que les garanties d'origine de gaz renouvelable injecté dans le réseau de gaz naturel provenant d'autres États membres de l'UE, émises conformément aux dispositions de la directive (UE) 2018/2001 du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2018 relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables, sont reconnues et traitées par le même organisme de la même manière que des garanties d'origine de gaz renouvelable injecté dans le réseau de gaz naturel liées à une unité de production située sur le territoire national.

e. Les certificats de garantie d'origine de l'hydrogène renouvelable ou bas-carbone

L'hydrogène renouvelable est défini par l'article L. 811-1 du code de l'énergie. Est considéré comme renouvelable l'hydrogène produit soit par électrolyse en utilisant de l'électricité issue de sources d'énergies renouvelables, soit par toute autre technologie utilisant exclusivement une ou plusieurs de ces mêmes sources d'énergies renouvelables et n'entrant pas en conflit avec d'autres usages permettant leur valorisation directe. Dans tous les cas, son procédé de production émet, par kilogramme d'hydrogène produit, une quantité d'équivalents dioxyde de carbone inférieure ou égale à un seuil. Ce seuil est aujourd'hui fixé à 3 kg par la taxonomie européenne.

L'hydrogène bas-carbone est l'hydrogène dont le procédé de production engendre des émissions inférieures ou égales au seuil retenu pour la qualification d'hydrogène renouvelable, sans pouvoir, pour autant, recevoir cette dernière qualification, faute d'en remplir les autres critères.

Les articles L. 821-1 et suivants du code de l'énergie prévoient que le caractère renouvelable ou bas-carbone de l'hydrogène produit est attesté par l'émission d'une garantie, lors de sa production. Cette garantie est susceptible de recevoir deux qualifications :

– si l'hydrogène renouvelable ou bas-carbone produit n'est pas mélangé à un autre type d'hydrogène ou à un autre gaz entre l'étape de sa production et celle de sa consommation et que la garantie émise est cédée en même temps que l'hydrogène produit, cette garantie atteste sa traçabilité physique et est appelée « garantie de traçabilité » ;

– si l'hydrogène renouvelable ou bas-carbone produit est susceptible d'être mélangé à un autre type d'hydrogène ou à un autre gaz entre les mêmes étapes ou si la garantie émise lors de sa production est susceptible d'être cédée indépendamment de l'hydrogène produit, cette garantie atteste son origine et est appelée « garantie d'origine », comme le prévoit l'article L. 821-3 du code de l'énergie.

Il ne peut être émis plus d'une garantie de traçabilité ou d'origine pour chaque unité d'énergie d'hydrogène renouvelable ou bas-carbone produite correspondant à un mégawattheure.

Seule une garantie de traçabilité ou d'origine vaut certification du caractère renouvelable ou bas-carbone de l'hydrogène produit. À l'égard de l'acheteur ou du consommateur final, la garantie de traçabilité prouve que la quantité d'hydrogène qui lui a été physiquement livrée présente ce caractère et la garantie d'origine qu'une quantité d'hydrogène ayant ce caractère a été produite.

Une garantie d'origine ne peut être utilisée pour dissimuler à l'acheteur ou au consommateur final le caractère carboné de l'hydrogène livré.

Une garantie de traçabilité ne peut être cédée indépendamment de la quantité d'hydrogène qui a donné lieu à son émission.

La garantie de traçabilité ou la garantie d'origine est annulée dès que l'hydrogène qu'elle certifie a été consommé ou injecté dans le réseau de gaz naturel.

Une garantie, qu'elle soit de traçabilité ou d'origine, n'est valable que pendant douze mois à compter de la date de la fin de la production de l'hydrogène renouvelable ou bas-carbone qu'elle certifie. À l'expiration de ce délai, elle ne peut plus faire l'objet d'aucune utilisation.

L'article L. 823-1 du code de l'énergie prévoit qu'un organisme de gestion des garanties de production d'hydrogène est désigné par l'autorité administrative pour assurer leur délivrance, leur transfert et leur annulation, leur suivi ainsi que leur contrôle. Cet organisme établit et tient à jour un registre électronique national des garanties de production d'hydrogène, qui est accessible au public.

Cet organisme de gestion dispose de pouvoirs de contrôle sur pièces et sur place. Sur sa demande, les exploitants d'installations de stockage d'hydrogène, les organismes de transport d'hydrogène par voie terrestre et maritime et les exploitants de canalisations de transport d'hydrogène sont tenus de lui fournir toutes les informations nécessaires au bon accomplissement de ses missions.

De plus, l'article L. 824-1 du code de l'énergie précise que les garanties d'origine d'hydrogène renouvelable provenant d'autres États membres de l'UE et délivrées conformément aux dispositions de la directive (UE) 2018/2001 du Parlement européen et du Conseil du 11 décembre 2018 relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables, sont reconnues et traitées par l'organisme de gestion des garanties de la même manière que des garanties d'origine liées à une unité de production située sur le territoire national, dès lors qu'elles respectent un niveau d'exigence similaire. Ces garanties sont, dans ce cas, assimilées aux garanties d'origine d'hydrogène renouvelable délivrées en application des dispositions exposées précédemment.

L'article L. 824-2 du même code prévoit que les garanties d'origine d'hydrogène bas-carbone provenant d'autres États membres de l'UE peuvent, dans des conditions fixées par voie réglementaire, être reconnues et traitées par l'organisme de gestion des garanties de la même manière que des garanties d'origine liées à une unité de production située sur le territoire national, à condition qu'elles respectent un niveau d'exigence similaire. Ces garanties sont, dans ce cas, assimilées aux garanties d'origine d'hydrogène bas-carbone délivrées en application des dispositions exposées précédemment.

D. L'ADMINISTRATION FISCALE EST DANS L'INCAPACITÉ DE PRÉVENIR ET DE FAIRE CESSER LES MANQUEMENTS À LA TVA COMMIS PAR DES ASSUJETTIS BASÉS HORS DE L'UNION EUROPÉENNE ET FOURNISSANT DES PRESTATIONS DE SERVICES ÉLECTRONIQUES

1. Les règles européennes de territorialité de la TVA prévoient que les ventes et prestations à distance sont imposées dans le lieu de résidence du consommateur

Le 1^{er} janvier 2010, de nouvelles **règles dites de territorialité** ont été introduites en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) au sein de l'Union européenne, **afin que la TVA collectée sur les services revienne davantage au pays dans lequel a lieu la consommation.**

La première étape, permise par la directive 2008/8/CE ⁽¹⁾ transposée par la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010, a porté sur **les prestations de services d'entreprise à entreprise, afin de définir le lieu d'imposition de ces prestations comme le lieu de résidence du preneur de**

(1) La directive 2008/CE/8 a modifié la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le lieu des prestations de service. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:FR:PDF>

services et non du prestataire. Tous les secteurs n'ont pas été concernés par cette réforme. Les **prestations de services de télécommunications, de radiodiffusion et de services fournis par voie électronique** l'ont été à compter du 1^{er} janvier 2015 ⁽¹⁾. **Aux termes du A du I l'article 259 D du code général des impôts (CGI), le lieu de ces prestations est depuis cette réforme «réputé situé en France lorsqu'elles sont fournies à des personnes non assujetties qui sont établies, ont leur domicile ou leur résidence habituelle en France ».**

L'assujettissement à la TVA

Conformément aux dispositions de l'article 9, de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, l'assujetti est défini expressément comme la personne effectuant une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa de l'article 256 A du code général des impôts (CGI). Il s'agit de « *toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence* ».

Les personnes qui effectuent de manière indépendante une de ces activités économiques sont ainsi assujetties à la TVA et ce quels que soient leur statut juridique, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention. Il résulte de l'article 256 A du CGI que les personnes qui ne sont pas considérées comme agissant d'une manière indépendante ne sont pas assujetties à la TVA. Il s'agit d'une part des salariés et des autres personnes qui sont liés par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail, les modalités de rémunération et la responsabilité de l'employeur, et d'autre part les travailleurs à domicile dont les gains sont considérés comme des salaires, lorsqu'ils exercent leur activité dans les conditions prévues par les articles L. 7412-1 I, L. 7412-2 et L. 7413-2 du code du travail.

En matière de TVA, les clients ou consommateurs sont définis comme « non-assujettis ».

Depuis le 1^{er} juillet 2021 ⁽²⁾, **ces règles de territorialité sont devenues la règle générale pour les prestations de service et les ventes à distance, qui sont imposables à la TVA dans le pays du lieu de consommation lorsqu'elles sont fournies à des consommateurs ayant leur domicile ou résidence habituelle sur le territoire de l'Union européenne (UE), que le fournisseur soit établi ou non sur le territoire de l'UE.** Le taux de TVA appliqué est le taux en vigueur dans l'État membre de l'UE où est domicilié le consommateur.

(1) L'extension de la réforme aux prestations de services de télécommunications, de radiodiffusion et de services fournis par voie électronique a été permise par la modification du règlement d'exécution n° 282/2011, adoptée par la Commission européenne le 18 décembre 2012. https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/com_2012_763_fr.pdf

(2) Ces évolutions ont été introduites par l'article 147 de la loi de finances pour 2020 et l'article 51 de la loi de finances pour 2021, qui transposent les directives européennes n° 2017/2455 et n° 2019/1995, ainsi que le règlement d'exécution n° 2019/2026.

La notion de **services électroniques**, visée à l’alinéa 12 de l’article 259 B du code général des impôts (CGI), a été définie à l’article 7 du règlement d’exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 ⁽¹⁾. Selon le paragraphe 1 de l’article 7 du règlement susmentionné, « *les services fournis par voie électronique visés par la directive 2006/112/CE comprennent les services fournis sur l’internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d’une intervention humaine minimale, et impossible à assurer en l’absence de technologie de l’information* ». **L’article 98 C du CGI précise que sont considérés comme des services fournis par voie électronique au sens de l’alinéa 12 de l’article 259 B du CGI :**

- la fourniture et l’hébergement de sites informatiques, la maintenance à distance de programmes et d’équipement ;
- la fourniture de logiciels et la mise à jour de ceux-ci ;
- la fourniture d’images, de textes et d’informations et la mise à disposition de bases de données ;
- la fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d’argent, et d’émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement ;
- la fourniture de services d’enseignement à distance.

Par dérogation, aux termes de l’article 259 D, les prestations de télécommunications, les services de radiodiffusion et de télévision ainsi que les services fournis par voie électronique effectués auprès de personnes non assujetties sont imposées, à compter du 1^{er} janvier 2019, dans l’État membre d’établissement du prestataire lorsque la valeur totale de ces prestations réalisées en faveur de personnes non assujetties est inférieure au seuil de 10 000 euros hors taxe sur la valeur ajoutée ⁽²⁾.

(1) Ce règlement porte des mesures d’exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, modifié par le règlement d’exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil du 7 octobre 2013 modifiant le règlement d’exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services

(2) Le seuil de 10 000 euros est déterminé en prenant en compte l’ensemble du chiffre d’affaires afférent à de telles prestations réalisé en faveur de personnes non assujetties dans les autres États membres de l’Union européenne, exception faite de celui réalisé dans le pays d’établissement du prestataire. Ce seuil de 10 000 euros ne doit pas avoir été dépassé au cours de l’année civile en cours ainsi qu’au cours de l’année civile précédente. Lorsque le montant d’une prestation a pour conséquence le franchissement de ce seuil, le lieu de cette prestation est situé dans l’État membre où réside la personne non assujettie. Il en est de même pour les prestations ultérieures, quel qu’en soit le montant.

2. Les moyens dont dispose l'administration pour prévenir ou faire cesser la fraude à la TVA au sein de l'espace européen ne sont pas applicables aux manquements constatés de fournisseurs de services électroniques basés en dehors de l'union européenne et ne passant pas par une plateforme

L'administration dispose de plusieurs instruments pour prévenir ou faire cesser la fraude à la TVA au sein de l'espace communautaire européen. Or, lorsque des prestations de services électroniques sont fournies directement par un site marchand situé hors de l'UE, sans l'intermédiaire d'une plateforme, et qu'il est constaté des manquements répétés aux règles de territorialité de la TVA, les dispositifs fiscaux prévus dans le CGI ou dans le livre des procédures fiscales (LPF) sont inapplicables.

En conséquence, la direction générale des finances publiques (DGFIP) se trouve dans l'incapacité d'exercer son **droit de reprise** à l'égard de la TVA éludée par un tel site ou de faire cesser les manquements constatés. Pour rappel, la notion de droit de reprise définit la possibilité dont dispose l'administration de rectifier des erreurs ou des omissions à l'occasion d'un contrôle fiscal ou de la constatation d'un manquement. Ce droit de reprise s'inscrit dans des délais variables selon l'impôt concerné. En matière de TVA et selon les règles définies à l'article L. 176 du livre des procédures fiscales (LPF), ce délai est de trois ans, décomptés à partir du 1^{er} janvier suivant l'année d'imposition.

• **La procédure de suspension du numéro de TVA intracommunautaire**

Ce numéro est un **numéro d'identification individuel qui est attribué aux entreprises assujetties à la TVA et domiciliées au sein de l'Union européenne**, et dont les modalités sont définies à l'article 286 *ter* du CGI. Il permet de faciliter et de garantir les transactions commerciales entre entreprises de l'UE en permettant l'identification des entreprises concernées, la simplification des démarches de douane ainsi que le suivi et le remboursement de la TVA déductible ⁽¹⁾. Ce numéro est délivré par l'administration fiscale du pays de domiciliation de l'entreprise concernée après que les formalités d'immatriculation ou de déclaration d'activité ont été effectuées.

En vertu de l'article L. 10-BA du LPF, **l'administration peut sous conditions suspendre le numéro de TVA intracommunautaire octroyé à une entreprise**. Cette procédure intervient notamment en cas de communication de fausses données à l'administration dans le but d'obtenir le numéro, ou lorsqu'il existe des *« indices concordants indiquant que ce numéro est utilisé par un opérateur identifié qui savait ou ne pouvait ignorer être impliqué dans une fraude visant à ne pas reverser la taxe due en France ou dans l'Union européenne »*.

(1) La TVA déductible est facturée à un assujetti en cas d'achat de services ou fournitures nécessaires à son activité professionnelle. Son montant peut être récupéré auprès de l'administration fiscale.

Néanmoins, si ce numéro est indispensable au commerce entre entreprises, sa suspension est sans effet sur les ventes aux particuliers.

• **La procédure propre au commerce en ligne relative à la mise en œuvre de la solidarité des plateformes facilitatrices au paiement des impositions dues par les opérateurs en situation irrégulière**

Définie à l'article 283 *bis* du CGI introduit par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, cette procédure prévoit, **en cas de présomptions qu'une personne assujettie se livrant à des activités en France par l'intermédiaire d'une plateforme en ligne se soustraie à ses obligations en matière de TVA, que l'administration puisse demander à l'opérateur de la plateforme de prendre les mesures permettant à la personne en cause de régulariser sa situation, puis le mettre en demeure de les prendre si nécessaire.** En l'absence de régularisation, **la plateforme est solidairement tenue au paiement de la TVA due par cette personne.** Or, elle ne peut être mise en œuvre lorsque les irrégularités sont commises par des opérateurs qui vendent directement leurs produits *via* leur propre site sans passer par des plateformes facilitatrices.

• De même, **il n'est pas possible pour la DGFIP d'appréhender des prestations électroniques au moyen de saisies conservatoires, qui ne sont applicables qu'aux biens** ⁽¹⁾. Pour rappel, comme tout créancier, les comptables de la DGFIP peuvent pratiquer des saisies conservatoires, régies par la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 et le décret n° 92-755 du 31 juillet 1992 et dont les modalités en matière de TVA sont précisées au 3° de l'article L. 252 B du LPF.

• D'autres procédures telles que **la flagrance ou les visites domiciliaires sont également inapplicables en l'absence de locaux et d'installations matérielles sur le sol français.**

Afin de renforcer les moyens de l'administration pour lutter contre la fraude fiscale des contribuables exerçant une activité professionnelle, l'article 15 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 a institué une procédure de « **flagrance fiscale** » codifiée à l'article L. 16-0 BA du livre des procédures fiscales.

Ainsi, lorsque l'administration constate, à l'occasion d'un contrôle fiscal externe, qu'une fraude fiscale grave est en train de se produire, **la procédure de flagrance permet aux agents de dresser un procès-verbal** pour constater soit l'exercice d'une activité non déclarée, soit l'existence d'une comptabilité non probante, soit la délivrance de factures fictives, soit un certain nombre d'infractions au droit du travail. **Cette procédure a pour but de sanctionner rapidement et efficacement le contribuable et de sécuriser le recouvrement.** Elle concerne des contribuables exerçant une activité professionnelle et qui sont soumis à ce titre à

(1) *Les saisies conservatoires peuvent porter sur tous les biens du débiteur, à l'exception des rémunérations (article L. 3252-7 du code du travail). La mise en œuvre d'une saisie conservatoire a pour effet de rendre indisponibles les biens et les droits qui en sont l'objet.*

des obligations déclaratives en matière d'impôt sur le revenu (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, bénéfices agricoles), d'impôt sur les sociétés et de TVA, quel que soit leur régime d'imposition. Elle ne peut être appliquée de manière autonome et doit s'inscrire dans l'une des procédures suivantes : le droit de visite et de saisie (article L. 16 B du LPF), le droit d'enquête (article L. 80 F du LPF), la vérification de comptabilité (article L. 13 du LPF), le contrôle de la TVA des redevables placés sous le régime simplifié d'imposition (article L. 16d du LPF), la vérification inopinée (article L. 47, alinéa 4, du LPF).

● Le **droit de visite**, qui concerne la recherche des infractions aux impôts directs et à la taxe sur la valeur ajoutée, n'est pas plus applicable aux sites marchands qui exercent leurs activités sur le marché français sans pour autant disposer de locaux sur le territoire national ⁽¹⁾.

En outre, **ces sites marchands ne contiennent pas toujours toutes les informations légales pour identifier précisément les sociétés** ⁽²⁾ qui exercent le commerce sans respecter les règles applicables en matière de TVA en France.

Enfin, le Gouvernement fait valoir le fait que lorsque les moyens de paiement proposés aux acheteurs par ces sites sont assurés par des prestataires établis hors de l'UE, un écran supplémentaire vient s'ajouter pour les entités qui encaissent le produit des ventes et qui sont parfois distinctes de celles qui sont supposées procéder à ces ventes. En outre, les comptes crédités sont parfois éphémères, détenus dans des États peu coopératifs et le paiement par actifs numériques est systématiquement proposé avec des adresses de portefeuilles le plus souvent changeantes.

(1) Le paragraphe 1 de l'article L. 16 B du LPF énumère les cas de présomption de fraude dans lesquels l'autorité judiciaire peut autoriser l'administration fiscale à procéder aux visites et saisies. C'est le cas lorsque le contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices, ou de la taxe sur la valeur ajoutée : en se livrant à des achats ou à des ventes sans facture ; en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ; en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ; ou en passant ou faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est prescrite par le CGI. Les visites peuvent se dérouler en tous lieux, même privés, où les pièces et documents se rapportant aux agissements frauduleux sont susceptibles d'être détenus.

(2) Ces mentions légales sont obligatoires sur les sites professionnels. Il s'agit notamment de l'identité de l'entreprise, du numéro d'immatriculation ou encore du numéro de TVA intracommunautaire.

E. LE DÉVELOPPEMENT DU NUMÉRIQUE NÉCESSITE L'ÉLABORATION DE NOUVEAUX OUTILS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE POUR L'ADMINISTRATION FISCALE

1. Le champ numérique est mobilisé de façon croissante par les administrations pour des enquêtes visant à lutter contre les fraudes

En l'état actuel du droit, les agents des finances publiques ont la possibilité d'effectuer des enquêtes dites « passives » en navigation discrète ⁽¹⁾ sur Internet, qui excluent tout échange avec les internautes.

Les services de recherche de l'administration fiscale sont de plus en plus amenés à conduire des investigations sur Internet. Ces dernières font partie intégrante de la programmation du contrôle fiscal, établie chaque année par l'administration afin de coordonner l'action des services vérificateurs et d'assurer une égale répartition des contrôles sur l'ensemble du territoire ⁽²⁾. Bien que l'intelligence artificielle et le *data mining* – technique consistant à analyser et à recouper les informations dont la direction générale des finances publiques (DGFIP) dispose aux fins d'y repérer des profils de fraude ⁽³⁾ – occupent une place croissante dans la détermination de la programmation ⁽⁴⁾, les investigations menées par les agents sur Internet demeurent limitées dans la mesure où elles excluent tout échange avec les usagers.

Dans ce contexte et afin d'améliorer les moyens d'enquête de l'administration fiscale, le Parlement a autorisé le Gouvernement à mettre en œuvre **une expérimentation, prévue par l'article 154 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, qui consiste en un dispositif de collecte et d'exploitation de données automatisées sur les sites internet des opérateurs de plateforme en ligne mentionnés au 2° de l'article 111-7 du code de la consommation** ⁽⁵⁾. Le IV du présent article vise à prolonger cette expérimentation et à en élargir le champ, à la lumière des enseignements tirés depuis le début de sa mise en œuvre en 2020.

(1) *La navigation discrète ou navigation privée est une fonction proposée par les navigateurs Web permettant de naviguer sur le Web sans que les données de navigation telles que l'historique ou les cookies soient conservées sur le poste client à la fin de la session.*

(2) *Cette programmation doit permettre d'harmoniser la densité du contrôle selon les secteurs géographiques ou professionnels, les types d'impôts et les catégories de contribuables.*

(3) *Ces travaux mettent en œuvre des techniques d'apprentissage automatique qui ont pour but d'identifier, par des méthodes statistiques ou mathématiques, les critères caractérisant une personne fraudeuse et établir en conséquence un profil de fraude qui sera appliqué à une population cible.*

(4) *La part des contrôles fiscaux des entreprises ciblés par intelligence artificielle et datamining s'élevait à 32,49 % en 2021 et à 52 % en 2022. En 2022, deux milliards d'euros de droits et pénalités ont été mis en recouvrement auprès des contribuables sur des dossiers qui avaient été ciblés par le datamining (+ 67 % par rapport à 2021). <https://presse.economie.gouv.fr/23022023-bilan-de-la-lutte-contre-des-fraudes-fiscale-douaniere-et-sociale-les-chiffres-cles-de-lannee-2022/>*

(5) *Soit « toute personne physique ou morale proposant, à titre professionnel, de manière rémunérée ou non, un service de communication au public en ligne reposant sur (...) la mise en relation de plusieurs parties en vue de la vente d'un bien, de la fourniture d'un service ou de l'échange ou du partage d'un contenu, d'un bien ou d'un service ».*

Or, **le développement de l'économie numérique et des communications par le biais de sites internet, de réseaux sociaux et d'applications de messagerie constitue une source cruciale d'information**. On assiste en particulier à une transformation des méthodes de vente, les vendeurs utilisant désormais les réseaux sociaux pour procéder à des transactions. De même, les utilisateurs des réseaux publient nombre d'informations sur leur train de vie qui peuvent donner des indices sur une éventuelle incohérence entre les revenus déclarés et le train de vie en question.

Aujourd'hui, **plusieurs administrations et autorités sont déjà autorisées à enquêter de façon active sur des sites internet, réseaux sociaux et applications de messagerie sous un pseudonyme ou une identité d'emprunt**. Ces autorisations sont **d'intensité variable**, allant de la simple participation à des échanges électroniques à l'acquisition de produits, de contenus ou de services. Un tel dispositif est notamment ouvert aux :

– **officiers ou agents de police judiciaire** (OPJ/APJ) en application de l'article 230-46 du code de procédure pénale (CPP) ;

– **agents des douanes** (articles 67 *bis* 1 et 67 *bis*-1 A du code des douanes) ;

– **agents de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes** pour le contrôle de la vente des biens et fournitures de services sur Internet (article L. 512-16 du code de la consommation) et des pratiques anticoncurrentielles (article L. 450-3-2 du code de commerce) ;

– **inspecteurs de l'environnement** (cf. notamment les articles L. 172-111 et L. 557-50 du code de l'environnement) ;

– **agents de contrôle d'organismes de protection sociale et de l'inspection du travail** dans le cadre, respectivement, des articles L. 114-22-3 du code de la sécurité sociale (CSS) et L. 8271-6-5 du code du travail, créés par l'article 98 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2023.

De même, les agents de l'**Agence française de lutte contre le dopage** (article L. 232-18-5 du code du sport), de l'**Autorité des marchés financiers** (L 621-10-1 du code monétaire et financier) ou encore de l'**Autorité de régulation de la communication audiovisuelle et numérique** (ARCOM – en application de l'article L. 331-14 du code de la propriété intellectuelle) ont cette capacité d'enquête active.

Les **modalités d'enquêtes sous pseudonyme sont variées** : participation aux échanges électroniques, extraction et conservation des données notamment pour les agents de contrôle d'organismes de protection sociale et de l'inspection du travail, acquisition de marchandises, y compris illicites, mise à disposition de moyens de commettre une infraction dans le cas notamment des officiers et agents de police judiciaire en application de l'article 230-46 du CPP.

2. L'administration fiscale dispose de possibilités d'enquêtes en ligne relativement limitées

L'administration fiscale – excepté pour les agents spécialement habilités dans le cadre de procédures judiciaires – ne dispose en revanche à ce jour **d'aucune possibilité d'enquête sous pseudonyme sur les réseaux sociaux, qu'il s'agisse d'opérateurs de plateforme en ligne ou d'applications de messagerie.**

En dehors de la possibilité de collecter et d'exploiter certaines données issues des plateformes de mise en relation ouverte pour les administrations fiscale et douanière à **titre expérimental** par l'article 154 de la loi de finances pour 2020 (voir *infra*), **la seule possibilité existante pour les agents est celle de la consultation des sites internet librement accessibles ou la connaissance d'informations publiquement accessibles**, à l'instar de n'importe quel citoyen qui s'inscrit sur un réseau social avec la création d'un compte. En l'absence de cadre juridique, les informations dont un service de recherche peut avoir connaissance sont ainsi difficilement opposables au contribuable.

F. LES ADMINISTRATIONS FISCALE ET DOUANIÈRE ONT ÉTÉ AUTORISÉES PAR LE LÉGISLATEUR À PROCÉDER SOUS CERTAINES CONDITIONS À DES COLLECTES DE DONNÉES À DES FINS D'ENQUÊTE, DANS LE CADRE D'UNE EXPÉRIMENTATION

1. La loi de finances pour 2020 a autorisé les administrations fiscale et douanière à collecter pendant deux ans des données dans un objectif de lutte contre les fraudes

De façon générale, **les traitements automatisés des données à caractère personnel sont régis par la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés**, dite « loi informatique et liberté ».

Le **règlement (UE) 2016/679 du 27 avril 2016, dit « règlement RGPD »**, définit en son article 4 les notions de « **donnée personnelle** » et de « **traitement** » auxquelles fait référence la loi informatique et liberté. Une donnée personnelle est ainsi définie comme « *toute information se rapportant à une personne physique identifiée ou identifiable* », tandis qu'un traitement désigne « *toute opération ou tout ensemble d'opérations effectuées ou non à l'aide de procédés automatisés et appliquées à des données ou des ensembles de données à caractère personnel* ⁽¹⁾ ».

La recherche d'informations sur internet est régulièrement utilisée par l'administration lorsqu'elle constitue un faisceau de preuves pour étayer une suspicion de manquement fiscal ou d'infraction douanière. Dans ces situations, les informations figurant sur internet sont recueillies humainement par la

(1) Soit, aux termes de l'article 4 du RGPD, les opérations « telles que la collecte, l'enregistrement, l'organisation, la structuration, la conservation, l'adaptation ou la modification, l'extraction, la consultation, l'utilisation, la communication par transmission, la diffusion ou toute autre forme de mise à disposition, le rapprochement ou l'interconnexion, la limitation, l'effacement ou la destruction ». <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A32016R0679>.

consultation ponctuelle de sites internet. Par ailleurs, les services spécialisés de recherche de la direction générale des finances publiques (DGFIP) et de la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) sont chargés de détecter des fraudes à partir de données accessibles en source ouverte (presse, publicités, annonces diverses, etc.), notamment sur internet. En effet, **l'émergence du numérique et des plateformes en ligne a bouleversé de nombreux secteurs d'activité et a pu faciliter certaines fraudes** (fraudes à la TVA, vendeurs professionnels se faisant passer pour des particuliers afin d'échapper à l'impôt sur les sociétés, etc.), tout en constituant **un terrain d'investigation pour les agents chargés de lutter contre la fraude fiscale**.

Dans ce contexte, **l'article 154 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020 a autorisé les administrations fiscale et douanière, à titre expérimental** et pour une durée de trois ans, à **collecter et exploiter au moyen de traitements informatisés et automatisés** n'utilisant aucun système de reconnaissance faciale **les contenus, librement accessibles sur les sites internet** des opérateurs de plateforme en ligne mentionnés au 2° du I de l'article L. 111-7 du code de la consommation ⁽¹⁾, manifestement rendus publics par leurs utilisateurs.

Ces opérations de collecte et de traitement sont strictement limitées aux besoins de **la recherche des manquements et infractions suivants** :

– **activité occulte** (voir le c du 1 de l'article 1728 du code général des impôts – CGI) ;

– **infractions découlant d'un manquement aux règles fixées à l'article 4 B concernant la domiciliation fiscale** (voir l'article 1729 du CGI, qui porte sur les majorations applicables aux contribuables en cas d'inexactitudes ou d'omissions dans une déclaration ou un acte utilisé par l'administration fiscale, par exemple pour établir l'assiette de l'impôt dû) ;

– **fabrication, détention, vente ou transport illicites de tabac** (voir article 1791 *ter* du CGI) ;

– **fabrication et transport frauduleux d'alcools, vente frauduleuse de métaux précieux et vente frauduleuse de tabac** (voir les 3°, 8° et 10° de l'article 1810 du CGI) ;

– **contrebande de marchandises prohibées ou de tabac, tout fait de contrebande et blanchiment douanier** (voir les articles 414, 414-2 et 415 du code des douanes).

La durée maximale de conservation des données est fixée par défaut à **trente jours**. Elle est portée à un an lorsque les données sont de nature à « *concourir à la*

(1) *Soit* « toute personne physique ou morale proposant, à titre professionnel, de manière rémunérée ou non, un service de communication au public en ligne reposant sur (...) la mise en relation de plusieurs parties en vue de la vente d'un bien, de la fourniture d'un service ou de l'échange ou du partage d'un contenu, d'un bien ou d'un service ».

constatation » d'un manquement fiscal ou d'une infraction douanière parmi la liste susmentionnée. Lorsqu'une procédure pénale, fiscale ou douanière est engagée, les données peuvent être conservées jusqu'à la fin de la procédure.

Plusieurs garanties relevant de la protection des données personnelles ont été adoptées pour encadrer cette expérimentation :

– les traitements des données doivent être réalisés par des **agents spécialement habilités** ;

– le **droit d'accès aux informations collectées** peut être exercé dans les conditions prévues par la loi du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, sans possibilité toutefois d'exercer un droit d'opposition ⁽¹⁾ ;

– la durée **maximale de conservation des données est de cinq jours** pour celles d'entre elles « *manifestement sans lien avec les infractions mentionnées* » et pour les données sensibles, définies par l'article 6 de la loi informatique et libertés comme les données qui « *révèlent la prétendue origine raciale ou l'origine ethnique, les opinions politiques, les convictions religieuses ou philosophiques ou l'appartenance syndicale d'une personne physique* » ;

– **la sous-traitance pour le traitement et la conservation des données est interdite.**

En outre, l'article 154 de la loi de finances pour 2020 a prévu la réalisation d'une première évaluation au plus tard dix-huit mois avant le terme de l'expérimentation, dont les résultats doivent être transmis au Parlement et à la Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL), auxquels doit également être transmis au plus tard six mois avant le terme de l'évaluation un bilan définitif. Ce rapport met en avant tant les résultats encourageants de l'expérimentation que la pertinence d'un élargissement de son champ. Les campagnes menées ont permis d'améliorer le ciblage des activités occultes et d'identifier des situations que les moyens traditionnels d'investigation n'auraient pas permis d'appréhender, ou de façon moins industrielle. Elles ont également mis en avant les limites dues à la restriction de l'expérimentation aux données accessibles sans inscription préalable sur la plateforme support de la collecte, qui ont empêché le lancement d'une collecte sur les manquements liés à la domiciliation fiscale, ainsi que la pertinence d'une extension de l'expérimentation à la recherche des dissimulations ou minations de recettes, dont les conséquences sont proches de celles des activités occultes.

(1) *Le droit d'accès aux données permet aux individus de savoir si leurs données sont traitées par un organisme, et d'en obtenir une copie en langage clair si elles le sont. En vertu du droit d'opposition, non applicable à l'expérimentation présentée, toute personne a la possibilité de s'opposer, pour des motifs légitimes, à figurer dans un fichier, et peut refuser, sans avoir à se justifier, que les données qui la concernent soient utilisées à des fins de prospection commerciale.*

La Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL)

La Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL) a été créée par la loi Informatique et Libertés du 6 janvier 1978 et a le statut d'autorité administrative indépendante de l'État. La CNIL est le régulateur des données personnelles : chargée de veiller à leur protection, elle est compétente quel que soit le format (numérique ou papier). Elle est composée de 18 membres élus ou nommés.

Elle accompagne les professionnels et le secteur public dans leur mise en conformité et aide les particuliers à maîtriser leurs données personnelles et exercer leurs droits.

Ses missions principales se déclinent en quatre axes principaux :

Informier, protéger les droits : la CNIL est investie d'une mission générale d'information des personnes, dans le but de protéger l'exercice de leurs droits et répond aux demandes des particuliers et des professionnels. Elle veille à ce que les citoyens accèdent efficacement aux données contenues dans les traitements les concernant. Toute personne peut s'adresser à la CNIL en cas de difficulté dans l'exercice de ses droits en lui adressant une plainte.

Accompagner la conformité / conseiller : la mise en conformité constitue l'objectif prioritaire de la CNIL. Dans un contexte marqué par le développement du droit européen en matière de numérique, manifesté par l'adoption du RGPD, la conformité représente un indicateur de bonne gouvernance, répondant à l'enjeu de réputation, de confiance et un avantage concurrentiel pour les entreprises. Afin d'aider les organismes privés et publics, la CNIL propose une boîte à outils complète et adaptée en fonction de leur taille et de leurs besoins.

Anticiper et innover : dans le cadre de son activité d'innovation et de prospective, la CNIL s'intéresse aux signaux faibles et aux sujets émergents. Elle participe ainsi à la constitution d'un débat de société sur les enjeux éthiques des données et constitue un point de contact et de dialogue avec les écosystèmes d'innovation du numérique. Elle contribue au développement de solutions technologiques protectrices de la vie privée en conseillant les entreprises.

Contrôler et sanctionner : La CNIL peut contrôler les organismes. En cas de manquements constatés, elle peut décider de les mettre en demeure ou de les sanctionner.

Source : CNIL

La CNIL a également été mobilisée pour rendre un avis sur le décret en Conseil d'État du 11 février 2021 prévu par la loi de finances pour 2020 ⁽¹⁾. L'expérimentation a ainsi pu commencer le 14 février 2021 et doit s'achever le 13 février 2024. Comme précisé par la loi de finances pour 2021, le décret opère dans son préambule un rappel du **principe de proportionnalité**, c'est-à-dire en quoi « les traitements mis en œuvre sont proportionnés aux finalités poursuivies et en quoi les données personnelles traitées sont adéquates, pertinentes et, au regard des

(1) Décret n° 2021-148 du 11 février 2021 portant modalités de mise en œuvre par la direction générale des finances publiques et la direction générale des douanes et droits indirects de traitements informatisés et automatisés permettant la collecte et l'exploitation de données rendues publiques sur les sites internet des opérateurs de plateforme en ligne (<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000043129895>)

finalités pour lesquelles elles sont traitées, limitées à ce qui est strictement nécessaire ».

Le décret d'application a par ailleurs prévu un **déroulement en deux temps** de l'expérimentation :

– **une phase « d'apprentissage et de conception »**, dans le but de « développer des outils de collecte et d'analyse des données et d'identifier des indicateurs qui ne sont pas des données à caractère personnel, tels que des mots-clés, des ratios ou encore des indications de dates et de lieux, caractérisant les manquements et infractions recherchés » ;

– **une phase « d'exploitation »**, dans le but de collecter et sélectionner les données pertinentes avant un éventuel transfert pour être analysées par le service compétent de l'administration fiscale ou de l'administration des douanes et des droits indirects, chaque phase de conception devant faire l'objet d'une validation formelle avant le passage à l'exploitation.

2. L'expérimentation a fait l'objet d'un bilan encourageant et gagnerait à être poursuivie de façon plus approfondie

La mise en œuvre du dispositif de collecte et de traitement des données prévu par l'article 154 de la loi de finances pour 2020 est confiée, au niveau de la DGFIP, au service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal, avec l'appui du service des systèmes d'information pour les problématiques de sécurité et de connexion au net, et du département de la gouvernance et du support des systèmes d'information pour les aspects juridiques.

Au niveau de la DGDDI, l'expérimentation est réalisée par une équipe projet, constituée d'agents du service « Cyberdouane » de la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED) et des agents du pôle science des données à la délégation à la stratégie. Quatre chantiers ont été lancés, portant respectivement sur les infrastructures, les questions techniques, les questions « métier » et les questions juridiques. L'expérimentation s'inscrit dans les travaux en cours de développement des techniques de sciences de la donnée déjà financés par le programme 302 *Facilitation et sécurisation des échanges*.

L'utilisation d'infrastructures matérielles préexistantes⁽¹⁾ a permis de contenir les dépenses de matériels. Les dépenses engagées ont surtout concerné les travaux d'architecture puis de développement, réalisés avec l'appui de prestataires, dans les limites prévues par la loi de finances pour 2020, c'est-à-dire à des seules fins de conception des outils de traitement de données. Elles se sont élevées pour la période allant de juillet 2020 à juin 2021 à environ 440 000 euros.

(1) Opérée par la DGFIP, cloud Nubo est l'une des offres de cloud interne utilisées par l'administration, spécifiquement adaptée à l'hébergement de données sensibles. En outre, le projet CFVR a fait l'objet en 2017 d'un financement par le fonds de transformation de l'action publique (FTAP) à hauteur de 5 millions d'euros et a pour objectif d'améliorer l'efficacité des opérations de contrôle fiscal en rénovant la phase de ciblage des opérations.

À la lumière des enseignements tirés des travaux conduits depuis 2021 ⁽¹⁾, **le dispositif de collecte et d'exploitation automatisées des données a produit des résultats encourageants**, en particulier en matière de détection d'activités économiques occultes sur des plateformes numériques d'échange. Ces activités ont été privilégiées compte tenu de **la contrainte portant sur l'impossibilité de collecter les données des sites accessibles après inscription et donc de recueillir des données sur les principaux réseaux sociaux, qui exigent une inscription préalable**, conformément à la décision rendue par le Conseil constitutionnel sur la loi de finances pour 2020 ⁽²⁾, suivie par une délibération de la CNIL en date du 10 décembre 2020 sur le projet de décret d'application de l'article 154 de la loi de finances pour 2020 ⁽³⁾.

Dans le cadre des travaux de développement et d'apprentissage, six domaines professionnels ont été ciblés ⁽⁴⁾, permettant la collecte de 11 000 annonces sur des plateformes collaboratives d'échange.

Cependant, les actions conduites par la DGFIP et la DGDDI ont également mis en évidence **certaines limites, qui ont notamment fait obstacle à la recherche de manquements liés à la domiciliation fiscale ou n'ont permis la détection que d'un faible nombre d'annonces frauduleuses en matière de contrebande de tabac**, ce type de manquements ayant été identifié comme prioritaire par la DGDDI pour les premiers travaux engagés.

Ainsi, d'après les informations communiquées au Parlement par la DGFIP, **les principales difficultés rencontrées durant la phase d'apprentissage ont porté sur les spécificités des travaux de collecte automatisés sur le Net comparativement aux collectes de données auxquelles procède normalement l'administration fiscale**. À cet égard, l'interdiction de recourir à des sous-traitants spécialisés a constitué un frein au déploiement rapide du dispositif.

(1) Pour la DGFIP et pour la DGDDI, les phases d'exploitation ont commencé respectivement en juin et à l'automne en 2021.

(2) Décision n° 2019-796 DC du 27 décembre 2019 <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2019/2019796DC.htm>

(3) Commentant la décision susmentionnée du Conseil constitutionnel, la délibération de la CNIL indique ainsi que « la Commission considère tout d'abord qu'il résulte des termes mêmes de cette décision que les « contenus librement accessibles » doivent être entendus comme les contenus auxquels un utilisateur non inscrit ou sans enrôlement préalable (création de compte, fourniture de certaines informations pour créer un identifiant ou toute autre forme d'inscription) sur une plateforme ou un réseau social pourrait avoir accès, sans saisie préalable d'un mot de passe. À cet égard, elle relève d'emblée que le recours à des identités d'emprunts ou la création de comptes spécialement créés à cet effet par les administrations fiscale et douanière est bien exclue par le présent projet de décret ».

<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000043130778>

(4) Déménageurs, plombiers, informaticiens, soin, professeurs particuliers, coiffeurs.

G. DES MARGES DE PROGRESSION EXISTENT POUR MIEUX SANCTIONNER LES FRAUDES AUX AIDES PUBLIQUES

L'État, les collectivités territoriales, leurs établissements publics administratifs et les organismes et personnes de droit public et de droit privé chargés d'une mission de service public administratif, y compris les organismes de sécurité sociale, attribuent des aides de nature et de montants variés, parfois très significatifs. Parmi les exemples récents, on peut citer le fonds de solidarité mis en place par l'État pour aider en urgence les entreprises affectées par les conséquences de la crise sanitaire liée à la Covid-19, essentiellement en 2020 et 2021 et pour un montant total de 40,9 milliards d'euros ⁽¹⁾, ou encore les différentes aides à la rénovation énergétique (certificats d'économie d'énergie, Ma Prime Rénov', etc.).

Au-delà des erreurs d'interprétation de la part des bénéficiaires, ces dispositifs peuvent susciter des comportements frauduleux qui, sauf exception, ne peuvent actuellement être sanctionnés, en l'absence de disposition législative spécifique, que par **la voie pénale**.

Ainsi, pour sanctionner les fraudes au fonds de solidarité Covid-19, selon les chiffres mis en avant par le Gouvernement, environ 7 000 plaintes ont été déposées – pour des dossiers représentant 153 millions d'euros d'aides versées à tort –, en ne ciblant que les fraudes les plus graves, afin d'éviter un engorgement des juridictions. En effet, malgré la mise en place, faisant suite notamment aux recommandations de la Cour des comptes dans son rapport public annuel 2021, de contrôles renforcés ⁽²⁾ – avec deux niveaux de contrôles *a priori* et un troisième contrôle *a posteriori* – ces aides ont fait l'objet de nombreuses fraudes. Dans la mesure où les premiers versements du fonds de solidarité étaient plafonnés à 1 500 euros et où la probabilité d'un engagement des poursuites à l'encontre d'une fraude sur un tel montant sont très faibles, le nombre de plaintes déposées doit être considéré comme un plancher dans l'évaluation des fraudes au fonds de solidarité Covid-19.

Ce type de fraude aux aides publiques peut être réprimé sur la base des articles L. 313-1 et L. 313-2 du code pénal, qui portent sur l'escroquerie, définie par le premier de ces deux articles comme « *le fait, soit par l'usage d'un faux nom ou d'une fausse qualité, soit par l'abus d'une qualité vraie, soit par l'emploi de manœuvres frauduleuses, de tromper une personne physique ou morale et de la déterminer ainsi, à son préjudice ou au préjudice d'un tiers, à remettre des fonds, des valeurs ou un bien quelconque, à fournir un service ou à consentir un acte opérant obligation ou décharge. L'escroquerie est punie de cinq ans d'emprisonnement et de 375 000 euros d'amende* ». En vertu de l'article L. 313-2 du code pénal, les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et 750 000 euros

(1) https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/9_statistiques/0_etudes_et_stats/0_publications/dgfip_analyses/2023/num03_03/dgfip_analyses_03_2023.pdf

(2) Voir le rapport public annuel de la Cour des comptes pour 2021 : <https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2021-03/20210318-06-Tome1-fonds-solidarite-destination-des-entreprises.pdf>

d'amende dans plusieurs cas, dont le fait de réaliser une escroquerie « *au préjudice d'une personne publique, d'un organisme de protection sociale ou d'un organisme chargé d'une mission de service public, pour l'obtention d'une allocation, d'une prestation, d'un paiement ou d'un avantage indu* ».

En outre, il existe dans certains cas de fraude aux aides publiques des **régimes spécifiques de sanctions**. L'article L. 114-17 du code de la sécurité sociale prévoit ainsi une sanction financière, dont le montant est défini au regard du plafond mensuel de la sécurité sociale pour les déclarations inexactes ou incomplètes ou les agissements visant à obtenir des versements indus.

Plusieurs dispositifs relatifs à des aides publiques sectorielles renvoient aux dispositions de cet article du CSS. C'est le cas par exemple pour les aides personnelles au logement, en application de l'article L. 852-1 du code de la construction et de l'habitation (CCH). Aux termes de cet article, « *sans préjudice des sanctions pénales encourues, la fraude, la fausse déclaration, le manquement aux obligations déclaratives, l'inexactitude ou le caractère incomplet des informations recueillies en application des articles L. 823-6, L. 824-1, et L. 851-1 du présent code, exposent le bénéficiaire, le demandeur, le bailleur ou le prêteur aux sanctions et pénalités prévues à l'article L. 114-17 du code de la sécurité sociale* ».

Néanmoins, **il n'existe pas de régime de sanction financière uniforme applicable à toutes les fraudes aux aides publiques**.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. LES MESURES DE LUTTE CONTRE LE DROPSHIPPING

Plusieurs mesures sont prévues afin de faciliter la lutte contre le dropshipping.

Il s'agit, tout d'abord, de modifier les règles de la TVA à l'importation afin de localiser en France la prestation d'intermédiation du *dropshipper*.

C'est ainsi que le **1° du I (alinéas 2 à 4)** réécrit le V de l'article 258 du CGI afin de prévoir qu'est réputé se situer en France le lieu des livraisons conséquentes à une vente à distance de biens importés qui n'entre pas dans les hypothèses prévues au IV de cet article, et sauf si le redevable de la TVA est, soit l'assujetti qui facilite cette vente par l'utilisation d'une interface électronique, soit le destinataire de la vente, comme prévu par les *b*) et *c*) du 2° du 2 de l'article 293 A, tel que modifié par le *ii*) du *a*) du 6° du I du présent article (**alinéas 32 à 45**).

Il s'agit, de plus, de désigner comme redevable de la TVA à l'importation le bénéficiaire de la transaction ayant effectivement servi à établir la valeur en douane. Aussi, le **6° du I (alinéas 29 à 47)** modifie l'article 293 A du CGI, qui concerne le redevable de la TVA à l'importation.

Il modifie, tout d'abord, les règles de détermination du redevable de la TVA à l'importation dans le cas de ventes à distance. Dans ce cas, ce redevable est :

a) la personne qui réalise cette vente, sauf dans les situations mentionnées au b) et au c) ;

b) l'assujetti qui facilite cette vente par l'utilisation d'une interface électronique, telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, si les biens se trouvent en France au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur, et si cet assujetti intervient sans être réputé avoir réalisé la vente en application du a) du 2° du V de l'article 256 du CGI, lequel prévoit qu'est réputé avoir acquis et livré les biens l'assujetti qui facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, les ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150 euros ;

c) le destinataire de cette vente, si les conditions cumulatives suivantes sont remplies :

– les biens se trouvent en France au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur ;

– aucun assujetti n'a facilité la vente à distance de biens importés par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire ;

– la TVA sur la vente à distance de biens importés n'est pas déclarée dans le cadre du régime particulier de déclaration et de paiement prévu à l'article 298 *sexdecies* H du CGI ;

– la base d'imposition de la taxe due à l'importation est égale à celle qui serait déterminée pour la vente à distance si elle était localisée en France.

Ensuite, le présent article modifie également le redevable de la TVA à l'importation dans les autres situations, c'est-à-dire lorsque le bien ne fait pas l'objet d'une livraison située en France et lorsqu'il n'entre pas dans les situations de ventes à distance exposées précédemment. Dans ces situations, le redevable de la TVA est :

– le destinataire de la vente mentionnée à l'article 128 du règlement d'exécution (UE) 2015/2447 ⁽¹⁾, si la valeur en douane est déterminée à partir de la valeur transactionnelle mentionnée à l'article 70 du règlement (UE) n° 952/2013 ⁽²⁾ ;

(1) [Règlement](#) d'exécution (UE) 2015/2447 de la Commission du 24 novembre 2015 établissant les modalités d'application de certaines dispositions du règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le code des douanes de l'Union.

(2) [Règlement](#) (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le code des douanes de l'Union.

L'article 128 du règlement d'exécution (UE) 2015/2447 prévoit que la valeur transactionnelle des marchandises vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de l'UE est fixée au moment de l'acceptation de la déclaration en douane, sur la base de la vente intervenue immédiatement avant que les marchandises aient été introduites sur ce territoire douanier.

L'article 70 du règlement (UE) n° 952/2013 dispose que la base première pour la détermination de la valeur en douane des marchandises est la valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de l'UE. Il précise que le prix effectivement payé ou à payer est le paiement total effectué ou à effectuer par l'acheteur au vendeur ou par l'acheteur à une tierce partie au bénéfice du vendeur, pour les marchandises importées et comprend tous les paiements effectués ou à effectuer comme condition de la vente des marchandises importées.

– le débiteur de la dette douanière déterminé en application du 3 de l'article 77 ou des 3 et 4 de l'article 79 du règlement (UE) n° 952/2013 précité ⁽¹⁾, si la valeur en douane n'est pas déterminée à partir de la valeur transactionnelle mentionnée à l'article 70 du même règlement.

L'article 77 de ce règlement prévoit qu'une dette douanière à l'importation naît par suite du placement de marchandises « non Union » soumises aux droits à l'importation sous le régime douanier de la mise en libre pratique, y compris dans le cadre du régime de la destination particulière, ou sous celui de l'admission temporaire en exonération partielle des droits à l'importation, et que la dette douanière naît au moment de l'acceptation de la déclaration en douane.

Le 3 de cet article précise le débiteur de la dette douanière. Celui-ci est, par principe, le déclarant. Toutefois, en cas de représentation indirecte, la personne pour le compte de laquelle la déclaration en douane est faite est également débiteur. De plus, lorsqu'une déclaration en douane pour l'un des régimes précités est établie sur la base d'informations qui conduisent à ce que les droits à l'importation ne sont pas perçus en totalité ou en partie, la personne qui a fourni les données nécessaires à l'établissement de la déclaration et qui savait ou devait raisonnablement savoir que ces données étaient fausses est également débiteur.

L'article 79 du même règlement prévoit, à son 1, qu'une dette douanière naît à l'importation, dans la mesure où les marchandises sont passibles de droits à l'importation, par suite de l'inobservation :

a) soit d'une des obligations définies dans la législation douanière applicable à l'introduction de marchandises « non Union » dans le territoire douanier de l'UE, à leur soustraction à la surveillance douanière ou à la circulation,

(1) *Règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le code des douanes de l'Union.*

à la transformation, au stockage, au dépôt temporaire, à l'admission temporaire ou à la disposition de ces marchandises dans ce territoire ;

b) soit d'une des obligations définies dans la législation douanière pour la destination particulière de marchandises dans le territoire douanier de l'UE ;

c) soit d'une des conditions fixées pour le placement des marchandises « non Union » sous un régime douanier ou pour l'octroi d'une exonération de droits ou d'un droit à l'importation réduit en raison de la destination particulière des marchandises.

Le 3 de cet article précise que, dans les cas visés aux *a)* et *b)* du 1 de cet article, le débiteur de cette dette est :

– toute personne appelée à remplir les obligations considérées ;

– toute personne qui savait ou devait raisonnablement savoir qu'une obligation découlant de la législation douanière n'était pas remplie et qui a agi pour le compte de la personne qui était tenue de remplir l'obligation ou qui a participé à l'acte ayant donné lieu à l'inexécution de l'obligation ;

– toute personne qui a acquis ou détenu les marchandises en cause et qui savait ou devait raisonnablement savoir, au moment où elle a acquis ou reçu ces marchandises, qu'une obligation découlant de la législation douanière n'était pas remplie.

Le 4 de cet article dispose que dans les cas visés au *c)* du 1 de cet article, le débiteur est la personne qui doit satisfaire aux conditions régissant le placement des marchandises sous un régime douanier ou la déclaration en douane pour les marchandises placées sous ce régime douanier ou l'octroi d'une exonération des droits ou d'un droit à l'importation réduit en raison de la destination particulière des marchandises. Il précise également que, lorsqu'une déclaration en douane pour l'un des régimes douaniers visés au *c)* du 1 de cet article, est établie et lorsque d'éventuelles informations requises en vertu de la législation douanière sur les conditions fixées pour le placement sous un régime douanier sont fournies aux autorités douanières, conduisant à ce que les droits à l'importation ne soient pas perçus en totalité ou en partie, la personne qui a fourni les données nécessaires à l'établissement de la déclaration en douane, en sachant ou en devant raisonnablement savoir que ces données étaient fausses, est également débiteur.

Le ***b)* du 6° du I** du présent article (**alinéa 46**) modifie le 4 de l'article 293 A du CGI afin d'instaurer une obligation, pour le représentant en douane, de transmettre au redevable de la TVA à l'importation, ou de lui rendre accessible par voie électronique, au plus tard lors de la réception des marchandises par le destinataire, l'information de la base imposable et les documents nécessaires pour l'exercice du droit à déduction. En conséquence, une solidarité systématique du représentant en douane pour le paiement de la TVA à l'importation est également instaurée.

Le **c) du 6° du I** du présent article (**alinéa 47**) tire la conséquence, au 5 du même article 293 A, des modifications apportées au 2 de cet article concernant le redevable de la TVA à l'importation. Il prévoit que, sans préjudice des dispositions du 4, dans les cas mentionnés aux *c)* et *d)* du 2° du 2, la personne qui réalise la livraison de bien importé et le destinataire de cette livraison sont solidairement tenus au paiement de la taxe.

Le **7° du I** du présent article (**alinéas 48 et 49**) complète l'article 298 *sexdecies* I du CGI afin de préciser que les marchandises ne sont pas présentées pour le compte de la personne destinataire des biens lorsque la base d'imposition à l'importation diffère de celle qui serait déterminée pour la vente à distance de biens importés si elle était située en France. Il s'agit d'empêcher le recours au régime de l'article 298 *sexdecies* I du CGI par les *dropshippers* désireux d'échapper au paiement de la TVA sur leur commission d'intermédiation.

Comme l'indique l'évaluation préalable, l'objectif de cette réforme est qu'« en cas de vente à distance de biens importés à une personne non assujettie à la TVA en France, le vendeur soit toujours redevable de la TVA à l'importation, et cette vente à distance toujours taxée en France, sauf à ce que le montant de la TVA perçue à l'importation soit identique à celui auquel cette vente doit être soumise ». Il en résulterait ainsi que « le *dropshipper* [serait] soumis à l'ensemble des obligations d'identification, de déclaration et de paiement de la TVA en France, à la fois au titre de l'importation et de la vente à distance, sauf à ce que soit établie l'absence de minoration de la taxe à l'importation » et qu'« en cas de minoration de la taxe, [...] l'administration fiscale [puisse] collecter le complément d'impôt auprès du *dropshipper* et [...] lui appliquer les intérêts de retard et pénalités ».

Il s'agit également, « en dehors du cas des ventes à distance de biens importés, [de faire en sorte que] le redevable « résiduel » de la TVA à l'importation ne soit plus le destinataire du bien mais le destinataire de la vente dont la valeur a servi à déterminer la valeur en douane », ce qui permettrait de « faire correspondre les notions juridiques employées pour les besoins de la TVA et celles employées pour les besoins des règles douanières, ainsi que de limiter les situations de rémanence en désignant un acteur susceptible de bénéficier du droit à déduction de la TVA ». De fait, comme le souligne également l'évaluation préalable, les modifications apportées à l'article 293 A du CGI tendent à modifier le redevable « résiduel » de la TVA à l'importation, c'est-à-dire la personne désignée redevable lorsque l'importation ne correspond à aucun des schémas généraux pré-identifiés par la législation nationale, ce qui est le cas pour le *dropshipping* ; il s'agit de désigner plus clairement un redevable au lieu du « destinataire du bien indiqué sur la déclaration d'importation », expression *ad hoc* qui ne revoie à aucun acteur clairement identifié par la réglementation douanière ou par les règles de la TVA – ce destinataire n'étant, de surcroît, pas nécessairement le propriétaire des biens ou celui qui dispose du droit de déduire la TVA.

B. LA RÉFORME DU MÉCANISME DE LA REPRÉSENTATION FISCALE

Les 4° et 5° du I du présent article (**alinéas 12 à 28**) modifient les règles régissant la représentation fiscale en matière de TVA à l'importation. Comme prévu par le VI (**alinéa 111**), ces dispositions entreraient en vigueur le 1^{er} janvier 2025.

Le 4° (**alinéas 12 à 14**) supprime les II et III de l'article 289 A du CGI, qui contiennent les dispositions relatives au représentant ponctuel que doivent désigner les prestataires non établis dans l'UE à défaut du paiement de la TVA par le preneur de la prestation, et que peuvent désigner les personnes non établies dans l'UE qui réalisent exclusivement des opérations pour lesquelles elles sont dispensées du paiement de la TVA.

Le 5° (**alinéas 15 à 28**) insère un nouvel article 289 A *bis* dans le CGI, prévoyant que, par dérogation au I de l'article 289 A du même code, l'assujetti qui n'est pas établi ni identifié en France peut désigner un ou plusieurs mandataires qui remplissent, en son nom et pour son compte, les obligations déclaratives de paiement, de déduction, de remboursement et de tenue de registre ou d'états qui lui incombent, lorsque les seules opérations soumises à la TVA en France qu'il réalise sont les suivantes :

- des importations pour lesquelles la TVA est intégralement déductible ;
- des opérations déterminées par décret portant sur des biens dans le cadre des échanges avec les territoires tiers et faisant l'objet d'une exonération ouvrant droit à déduction, d'une dispense de paiement ou d'une suspension de l'exigibilité.

Ce mandataire doit remplir les conditions cumulatives suivantes :

- être établi et identifié à la TVA en France depuis au moins une année et identifié en tant que mandataire par le service des impôts dont il relève ;
- remplir les conditions mentionnées au 1° du A du IV de l'article 289 A ⁽¹⁾ et, pendant au moins une année, souscrire des déclarations mensuelles ou trimestrielles de TVA en son nom propre et pour son compte ;
- disposer d'un mandat écrit de l'assujetti qui précise sa période d'application et les conditions dans lesquelles le mandant confie en France des biens à son mandataire.

De plus, les biens sur lesquels portent les opérations soumises à la TVA doivent lui être confiés en France dans le cadre d'un contrat de vente en consignation, d'ouvraison, de montage, de façon, de location ou d'entreposage ou

(1) Ces conditions sont les suivantes. Le représentant ne doit ni avoir commis, lui ou son ou ses dirigeants s'il s'agit d'une personne morale, d'infractions graves ou répétées aux dispositions fiscales, ni avoir fait l'objet, ni d'une sanction pour une faute de gestion ayant contribué à une insuffisance d'actif ou pour faillite personnelle, ni d'une interdiction de gérer au cours des trois années précédentes, ni faire l'objet d'une mesure d'interdiction de gérer en cours d'exécution.

d'un contrat assurant le transit des biens à destination d'un autre territoire que la France.

Ce mandataire remplit l'ensemble des obligations déclaratives, de paiement, de déduction, de remboursement et de tenue de registre ou d'états afférentes aux opérations de son mandant qui portent sur les biens qui lui sont confiés. Il est solidairement tenu au paiement de toute taxe afférente aux biens faisant l'objet du mandat ou aux biens du mandant qui lui ont été confiés, ainsi que, le cas échéant, des intérêts de retard, majorations et amendes fiscales correspondantes.

Il est précisé que les importations et sorties de régimes faisant l'objet d'un mandat et le mandataire sont identifiés en tant que tels lors de l'importation ou de la sortie de régime.

De plus, les opérations faisant l'objet d'un mandat doivent être déclarées par le mandataire distinctement des opérations pour lesquelles il est redevable de la taxe.

Sont renvoyées à un décret les modalités et conditions d'identification du mandataire, celles selon lesquelles il déclare les opérations faisant l'objet d'un mandat et acquitte et déduit la taxe y afférente ainsi que celles selon lesquelles il tient, à des fins de contrôle par l'administration, un registre dédié aux opérations faisant l'objet d'un mandat.

En outre, le **2° du II** du présent article (**alinéa 64**) opère une modification de conséquence à l'article L. 10 BA du livre des procédures fiscales.

L'évaluation préalable indique que l'objectif de cette réforme est qu'« un assujetti non établi à la TVA en France, qui ne réalise que des importations et autres opérations liées au commerce international de biens qui ne donnent lieu à aucun paiement de la TVA (que celle-ci soit déductible par le preneur ou qu'une exonération s'applique), puisse désigner un mandataire, chargé d'accomplir en son nom et pour son compte les obligations déclaratives et de paiement ».

Elle souligne qu'il s'agit à la fois :

– de regrouper sous un même formalisme les dispositifs existants du représentant ponctuel et du mandataire ponctuel ;

– mais également d'étendre ces dispositifs au-delà du seul transit à certaines situations où le bien importé reste en France sans être possédé par l'importateur, mais en étant matériellement sous son contrôle (consignation, ouvraison, montage, façon, location ou entreposage).

C. LA RÉPARTITION DES COMPÉTENCES ENTRE LA DGFIP ET LA DGDDI

Le **3° (alinéas 7 à 10)** et le **8° (alinéas 50 à 53)** du II du présent article modifient la répartition des compétences entre la DGFIP et la DGDDI.

Le 3° (alinéas 7 à 10) du II complète l'article 286 *ter* A du CGI afin de prévoir que ne sont pas tenus de s'identifier à la TVA les assujettis qui effectuent exclusivement les opérations suivantes :

– les importations de biens mis en libre pratique ou admis en admission temporaire en exonération partielle de droits sur la base d'une déclaration verbale en application de l'article 135 ⁽¹⁾ ou de l'article 136 ⁽²⁾ du règlement délégué (UE) n° 2015/2446 de la Commission du 28 juillet 2015 complétant le règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil au sujet des modalités de certaines dispositions du code des douanes de l'Union ;

– et les importations de biens destinés à être utilisés ou transmis à titre gratuit dans le cadre de salons, foires, expositions et événements similaires.

Le 8° (alinéas 50 à 53) du II modifie l'article 1695 du même code afin de prévoir que la TVA est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les droits de douanes pour ces opérations – c'est-à-dire les importations de biens mis en libre pratique sur la base d'une déclaration verbale et les importations de biens destinés à être utilisés dans les foires et salons. L'évaluation préalable souligne, en effet, que, « dans ces situations très particulières, une identification et une déclaration auprès de l'administration fiscale ne sont pas adaptées ».

(1) L'article 135 de ce règlement prévoit que les déclarations en douane de mise en libre pratique peuvent être introduites verbalement pour les marchandises suivantes : les marchandises dépourvues de tout caractère commercial ; les marchandises de caractère commercial contenues dans les bagages personnels des voyageurs, pour autant qu'elles ne dépassent pas 1 000 euros en valeur ou 1 000 kg en masse nette ; les produits obtenus par des agriculteurs de l'Union sur des biens fonds situés dans un pays tiers et les produits de la pêche, de l'aquaculture et de la chasse, qui bénéficient d'une franchise de droits ; les semences, engrais et produits pour le traitement du sol et des végétaux importés par des producteurs agricoles de pays tiers pour être utilisés sur des propriétés limitrophes à ces pays, qui bénéficient d'une franchise de droits ; et les marchandises mentionnées à l'article 136 de ce règlement, dans la mesure où elles bénéficient d'une exonération de droits à l'importation en tant que marchandises en retour.

(2) L'article 136 de ce règlement prévoit que les déclarations en douane d'admission temporaire peuvent être introduites verbalement pour les marchandises suivantes : les palettes, les conteneurs et les moyens de transport, ainsi que les pièces de rechange, les accessoires et les équipements pour ces palettes, conteneurs et moyens de transport ; les effets personnels et les marchandises à utiliser à des fins sportives ; le matériel de bien-être des gens de mer utilisé à bord d'un navire affecté au trafic maritime international ; le matériel médico-chirurgical et de laboratoire ; certains animaux, pour autant qu'ils soient destinés à la transhumance ou au pâturage ou à l'exécution d'un travail ou d'un transport ; les instruments et appareils nécessaires aux médecins pour fournir une assistance à des malades en attente d'un organe à transplanter répondant à certaines conditions ; les matériels utilisés dans le cadre des mesures prises pour lutter contre les effets de catastrophes ou de situations similaires affectant le territoire douanier de l'Union ; les instruments de musique portatifs temporairement importés par des voyageurs et destinés à être utilisés comme matériel professionnel ; les emballages qui sont importés pleins ou vides et sont destinés à être réexportés pleins ou vides, portant des marques indélébiles et non amovibles identifiant une personne établie à l'intérieur ou à l'extérieur du territoire douanier de l'Union ; les matériels de production et de reportages radiodiffusés ou télévisés et les véhicules spécialement adaptés pour être utilisés aux fins de production et de reportages radiodiffusés ou télévisés et leurs équipements, importés par des organismes publics ou privés, établis en dehors du territoire douanier de l'Union, agréés par les autorités douanières de délivrance de l'autorisation d'admission temporaire de ces matériels et véhicules ; d'autres marchandises, lorsque les autorités douanières l'autorisent.

Il abroge également le 3° de cet article, prévoyant que la TVA est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les droits de douanes pour les opérations de transport entre la France et les territoires situés en dehors du territoire communautaire listés par décret.

L'évaluation préalable indique que l'objectif de cette mesure est que soit déclarée et acquittée dans les conditions de droit commun, auprès de la DGFIP plutôt qu'auprès de la DGDDI, la TVA sur les prestations de transport international routier ou fluvial car « s'agissant de prestations de services et en l'absence d'importation ou de déclaration en douane, l'accomplissement de formalités auprès de la DGDDI ne se justifie pas ».

D. LA COMPENSATION DE LA TVA ACQUITTÉE EN DOUANE

L'évaluation préalable souligne que la déclaration, par les assujettis, de la TVA à l'importation sur leur déclaration de TVA soulève des difficultés lorsqu'une entreprise, notamment dans le cadre du commerce électronique, acquitte irrégulièrement la TVA auprès de la DGDDI et engage une procédure de rectification. Il est alors nécessaire que la TVA acquittée en douane soit remboursée, puis déclarée à nouveau sur la déclaration de TVA et, potentiellement, déduite. Ce processus peut s'avérer particulièrement complexe lorsque la TVA à l'importation a été acquittée en douane par une personne qui n'en est pas le redevable légal, ce qui est possible au regard du droit européen et national.

Pour remédier à cet inconvénient, le **3° du II** du présent article (**alinéas 65 à 69**) insère un nouvel article L. 80 A-0 dans le livre des procédures fiscales, prévoyant une compensation entre la TVA à l'importation acquittée auprès de la DGDDI et celle due à la DGFIP. Il est prévu que tout montant déclaré et acquitté auprès de l'administration des douanes et droits indirects au titre de la TVA à laquelle est soumise une importation et qui n'a pas été déduit par le redevable peut, à l'initiative de l'administration fiscale, faire l'objet d'une compensation avec les montants qui auraient dû être déclarés auprès de la DGFIP et relevant de l'une des catégories suivantes :

– tout supplément de TVA à laquelle est soumise cette importation, sauf lorsque l'importation intervient dans le cadre d'une vente à distance de biens importés ;

– tout supplément de TVA à laquelle est soumise une vente à distance de biens importés, lorsque l'importation intervient dans le cadre de cette vente à distance.

Il est précisé que ces dispositions sont applicables y compris lorsque le redevable de la TVA à l'importation n'est pas la personne pour le compte de laquelle a été déclarée et acquittée la TVA auprès de la DGDDI.

L'évaluation préalable indique que cette réforme vise à ce que l'administration fiscale puisse, dans le cadre de la procédure de rectification, procéder à des compensations entre la TVA irrégulièrement acquittée en douane et celle qui aurait dû être acquittée sur la déclaration de TVA, sans préjudice des intérêts de retard et pénalités applicables au titre du manquement déclaratif constaté.

E. L'EXTENSION DU MÉCANISME D'AUTOLIQUIDATION DE LA TVA AUX OPÉRATIONS DE CESSIONS DE GARANTIES D'ORIGINE ET DE CERTIFICATS PRÉVUS DANS LE CODE DE L'ÉNERGIE

Le 2° du I du présent article (alinéas 5 et 6) modifie le second alinéa du 2^e septies de l'article 283 du CGI afin d'étendre la liste des certificats dont le transfert entraîne l'acquittement de la TVA par l'assujetti bénéficiaire de ce transfert.

Outre les certificats de garanties de capacité prévus par l'article L. 335-3 du code de l'énergie et les certificats de garanties d'origine du biogaz mentionnés par l'article L. 446-18 du même code, l'autoliquidation de la TVA par le bénéficiaire du transfert deviendrait la règle pour les transferts des certificats suivants, qui figurent tous dans le code de l'énergie :

– les certificats de garanties d'origine de l'électricité mentionnées à l'article L. 311-20 de ce code ;

– les certificats de garanties d'origine de l'électricité provenant d'autres États membres de l'UE mentionnées à l'article L. 311-22 ;

– les certificats de garantie d'origine du gaz renouvelable mentionnées à l'article L. 445-3 ;

– les certificats de garanties d'origine de gaz renouvelable injecté dans le réseau de gaz naturel provenant d'autres États membres de l'UE mentionnées à l'article L. 445-15 ;

– les certificats de garanties d'origine de biogaz provenant d'autres États membres de l'UE mentionnées à l'article L. 446-22-1 ;

– les certificats de garanties d'origine d'hydrogène renouvelable provenant d'autres États membres de l'UE mentionnées à l'article L. 824-1 ;

– les certificats de garanties d'origine d'hydrogène bas-carbone provenant d'autres États membres de l'UE mentionnées à l'article L. 824-2 ;

– les certificats de production de biogaz mentionnés à l'article L. 446-31.

Il s'agit de faire échec aux mécanismes de fraude à la TVA dits « carrousel » tels que celui qui a eu cours en 2008 et 2009 pour les quotas carbone.

F. LA CRÉATION D'UNE PROCÉDURE DE MISE EN CONFORMITÉ FISCALE POUR LES ASSUJETTIS À LA TVA BASÉS HORS DE L'UNION EUROPÉENNE ET FOURNISSANT DES PRESTATIONS DE SERVICES ÉLECTRONIQUES

Les services d'enquêtes de la DGFIP constatent, dans leur action quotidienne, un nombre important de situations dans lesquelles la mise à disposition payante de vidéos, parfois pornographiques, ou de jeux en ligne est effectuée *via* des sites distants très fréquentés et pour lesquels la notoriété des prestations électroniques vendues est suffisante pour ne pas avoir à passer par des intermédiaires telles les places de marché.

Or, les procédures en vigueur présentées *supra* ne sont pas applicables à ces situations pour prévenir ou réprimer les éventuels manquements aux règles encadrant la TVA. Il en résulte non seulement une incapacité de la DGFIP à exercer son droit de reprise sur la TVA éludée et à faire cesser les manquements pour l'avenir, mais également une **distorsion de concurrence avec les marchands en ligne établis dans l'UE ou utilisant les ressources d'une plateforme facilitatrice, qui sont soumis aux dispositifs existants lorsqu'ils commettent une infraction en matière de TVA.**

Dans ce contexte, pour assurer la mise en conformité fiscale des sites marchands se trouvant en infraction au regard de la TVA et faire ainsi cesser les fraudes correspondantes, **le présent article crée une nouvelle procédure qui, après avoir offert la faculté au site marchand concerné de se mettre en conformité, autorise la DGFIP à mettre en œuvre une procédure restreignant la possibilité de poursuivre l'activité à la source de la fraude constatée.**

Cette « injonction numérique » visera ainsi à :

- **déréférencer des sites internet d'entreprises situées hors de l'UE** et se livrant à des activités de prestations de service et de vente de biens immatériels en ligne auprès de consommateurs français sans acquitter la TVA, lorsque les procédures fiscales de droit commun ne permettent pas de faire cesser cette fraude ;
- **restreindre l'accès à ces mêmes sites.**

Le dispositif proposé vise exclusivement les sites marchands en ligne situés hors de l'UE : **il ne comporte aucune mesure susceptible de restreindre ou affecter le commerce intra-communautaire**, mais a pour objet au contraire de créer les conditions d'une concurrence loyale avec des sites marchands situés hors de l'UE et qui utilisent la fraude à la TVA comme un avantage concurrentiel.

• Le 4° du II du présent article rétablit ainsi un chapitre I *septies* dans le titre II de la première partie du LPF. Ce chapitre, intitulé « injonction de mise en conformité fiscale », se compose d'un article L. 80 P.

• Le premier alinéa du I de ce nouvel article détaille **les modalités de la procédure d'injonction numérique, également qualifiée de procédure de mise en conformité fiscale**. Celle-ci peut être enclenchée par des agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur des finances publiques et ayant été habilités. La procédure est applicable lorsque ces agents constatent **qu'un assujetti à la TVA non établi dans l'Union européenne et fournissant des services par voie électronique tels que définis par l'alinéa 12 de l'article 259 B du CGI (voir *supra*) par l'intermédiaire d'une interface en ligne ⁽¹⁾ ne déclare pas et ne s'acquitte pas de manière répétée de la taxe sur la valeur ajoutée due en France** conformément aux règles de territorialité définies par les dispositions du 1 du I de l'article 259 D. Les agents susmentionnés peuvent alors adresser à l'auteur des manquements constatés **une demande motivée de se conformer à ses obligations dans un délai de trente jours**.

• Le deuxième alinéa du I du nouvel article L.80 P du LPF prévoit, **en l'absence de réponse ou de mise en conformité à l'issue du délai de trente jours, l'envoi à l'auteur des manquements d'une mise en demeure de se conformer à ses obligations dans un délai de trente jours et l'informant des dispositions relatives aux injonctions prévues par le II du nouvel article**.

• Le II du nouvel article L. 80 P du LPF détaille **les facultés d'agir de l'administration lorsque l'auteur des manquements constatés ne peut être identifié ou ne s'est pas conformé à ses obligations dans le délai fixé par la mise en demeure** :

- le 1° du II prévoit un mécanisme permettant d'enjoindre les fournisseurs de moteur de recherche en ligne, au sens du *j* de l'article 3 du règlement (UE) 2022/2065 du Parlement européen et du Conseil du 19 octobre 2022 relatif à un marché unique des services numériques ⁽²⁾, de cesser le classement des interfaces en ligne concernées par les manquements pour une durée de quatre mois, renouvelable une fois ;

le 2° du II prévoit un mécanisme **permettant d'enjoindre les fournisseurs de comparateur en ligne de déréférencer les interfaces en ligne concernées par les manquements**. Le déréférencement prévu vaut pour une **durée de quatre mois, renouvelable une fois**.

le 3° du II prévoit **un mécanisme permettant d'enjoindre les personnes** mentionnées aux 1 et 2 du I de l'article 6 de la loi n° 2004-575 du 21 juin 2004 pour

(1) Au sens du m de l'article 3 du règlement (UE) 2022/2065 du Parlement européen et du Conseil du 19 octobre 2022 relatif à un marché unique des services numériques, soit « tout logiciel, y compris un site internet ou une section de site internet, et des applications, notamment des applications mobiles ».

(2) Soit, aux termes de l'article, « un service intermédiaire qui permet aux utilisateurs de formuler des requêtes afin d'effectuer des recherches sur, en principe, tous les sites internet ou tous les sites internet dans une langue donnée, sur la base d'une requête lancée sur n'importe quel sujet sous la forme d'un mot-clé, d'une demande vocale, d'une expression ou d'une autre entrée, et qui renvoie des résultats dans quelque format que ce soit dans lesquels il est possible de trouver des informations en rapport avec le contenu demandé »

la confiance dans l'économie numérique ⁽¹⁾ de restreindre l'accès aux interfaces en ligne également pour **une durée de quatre mois renouvelable une fois**.

● L'avant-dernier alinéa du II du nouvel article L.80 P du LPF précise la définition du « comparateur en ligne » prévue par l'article. Il s'agit de « *tout service de communication au public en ligne consistant en la fourniture d'informations permettant la comparaison des prix et caractéristiques de biens et de services proposés par des professionnels* ».

● Aux termes du dernier alinéa du II du nouvel article L. 80 P du LPF, les mesures de déréférencement des interfaces en ligne, de même que les mesures de restriction d'accès à ces interfaces, doivent être **mises en œuvre dans un délai fixé par l'administration qui ne peut être inférieur à 48 heures**.

Enfin, **la création de cette procédure est assortie de la possibilité d'appliquer une sanction pécuniaire aux opérateurs et prestataires destinataires de l'injonction n'ayant pas procédé à sa mise en œuvre**. Cette possibilité est ouverte par le **9° du I du présent article**, qui rétablit un article 1788 *bis* au sein du code général des impôts. Ce nouvel article prévoit une sanction pécuniaire de 500 euros par jour de retard, à compter du délai établi par l'administration aux termes du dernier alinéa du II du nouvel article L. 80 P du LPF et au plus tard jusqu'à l'expiration de la durée de quatre mois, portée le cas échéant à huit mois, prévue au même II.

Conformément au V du présent article, les modalités d'application des dispositions ainsi prévues par le 9° du I et le 4° du II sont précisées par un décret en Conseil d'État.

La création de cette procédure dite de mise en conformité fiscale vient ainsi fournir à l'administration un outil jusqu'alors manquant pour prévenir et faire cesser des manquements répétés à l'obligation de s'acquitter de la TVA, conformément aux réformes engagées au niveau européen depuis 2010.

G. LA CRÉATION D'UNE FACULTÉ D'ENQUÊTE ACTIVE SOUS PSEUDONYME POUR CERTAINS AGENTS DE L'ADMINISTRATION FISCALE

Le 1° du II du présent article prévoit la possibilité pour les agents des finances publiques de **procéder à des enquêtes actives sous pseudonyme sur des sites internet, réseaux sociaux et applications de messagerie, sur le modèle de ce qui est déjà autorisé pour d'autres agents publics (cf. *supra*) et en encadrant cette possibilité d'une série de conditions**. Il vise aussi à **sécuriser le cadre**

(1) Il s'agit des personnes dont l'activité est d'offrir un accès à des services de communication au public en ligne et des personnes physiques ou morales qui assurent, même à titre gratuit, pour la mise à disposition du public par des services de communication au public en ligne, le stockage de signaux, d'écrits, d'images, de sons ou de messages de toute nature fournis par des destinataires de ces services.

juridique des enquêtes passives, en codifiant la nature des données pouvant être collectées par certains agents des finances publiques.

Cette mesure est présentée par le Gouvernement comme complémentaire avec le dispositif de collecte et d'exploitation automatisées des contenus publiquement accessibles sur les opérateurs de plateformes en ligne prévu à titre expérimental par l'article 154 de la loi de finances pour 2020. En effet, la collecte et l'exploitation automatisées ont pour objet de traiter de grandes masses de données pour en extraire les données pertinentes, tandis que l'enquête sous pseudonyme doit demeurer ciblée, en visant spécifiquement certaines situations ou certains contribuables et en n'utilisant aucun procédé automatisé. En outre, l'expérimentation autorisée par la loi de finances pour 2020 ne porte que sur les données manifestement rendues publiques par les usagers, sans possibilité d'interaction entre un agent et un internaute.

Les enquêtes actives et passives permettront de **recueillir des éléments de preuve opposables dans le seul cadre de procédures de droit commun ultérieures**. Elles ne pourront être réalisées qu'aux fins de recherche ou de constatation de **certaines infractions particulièrement graves**, à savoir uniquement les infractions susceptibles d'être sanctionnées par des pénalités exclusives de bonne foi et les infractions visant les activités occultes, le défaut de déclaration de comptes bancaires à l'étranger et la taxation des activités illicites. Elles ne pourront être diligentées que par **des agents d'un certain grade et spécialement habilités**. Elles seront limitées à la **seule participation à des échanges électroniques**, excluant l'acquisition de tout contenu, produit ou service et la mise à disposition de moyens de commettre l'infraction.

● Le 1° du II du présent article crée à cet effet **un nouvel article L. 10-0 AD dans le livre des procédures fiscales (LPF)**.

1. Seuls certains agents pourront conduire des enquêtes sous pseudonyme sur internet, sur un nombre limité d'infractions

● Le premier alinéa du nouvel article L. 10-0 AD du LPF limite les facultés d'action qu'il prévoit aux « agents des finances publiques ayant au moins le grade de contrôleur des finances publiques » et étant « spécialement habilités », qui pourront opérer sous pseudonyme. Pour rappel, les **contrôleurs des finances publiques** sont des agents de catégorie B.

● Le premier alinéa précise également **les infractions visées par le dispositif, qu'il s'agisse des enquêtes passives ou des enquêtes actives permettant d'interagir avec des utilisateurs** :

- les activités occultes (voir le *c* du 1 de l'article 1728 du CGI) ;
- manquements délibérés (voir le *a* de l'article 1729 du CGI) ;
- abus de droit (voir le *b* de l'article 1729 du CGI) ;

- manœuvres frauduleuses (voir le *c* de l'article 1729 du CGI) ;
- défaillance déclarative relative aux comptes bancaires détenus à l'étranger (voir le I de l'article 1729-0 A du CGI) ;
- certaines autres activités illicites (voir le dernier alinéa de l'article 1758 du CGI, qui prévoit une majoration des droits de 80 % en cas d'application de l'article 1649 quater-0 B *bis* du même code ⁽¹⁾).

2. Dans le cadre de ces enquêtes, des données pourront être extraites et conservées

● Le 1 du nouvel article L. 10-0 AD du LPF permet aux agents des finances publiques spécialement habilités, pour les besoins de la recherche ou de la constatation des manquements susmentionnés, de prendre connaissance de toute information publiquement accessible sur :

- les plateformes définies au *i* de l'article 3 du règlement (UE) 2022/2065 du Parlement européen et du Conseil du 19 octobre 2022 relatif à un marché unique des services numériques ⁽²⁾ ;

- les interfaces de service en ligne définies au *m* du même article ⁽³⁾.

Cette possibilité est ouverte y compris dans les cas où l'accès à ces plateformes ou interfaces requiert une inscription à un compte.

● Le 2° du nouvel article réserve la possibilité de mener des enquêtes actives, qui impliquent la participation à des échanges électroniques, aux **seuls agents des finances publiques habilités et affectés dans un service à compétence nationale** ⁽⁴⁾ désigné par décret, tel que le service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF), créé par le décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 pris en application de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude et composé d'officiers de douane judiciaires et d'officiers fiscaux judiciaires.

(1) *Cet article met en place une présomption de revenus pour les contribuables commettant certaines infractions, dans le but non pas d'imposer les profits issus de l'infraction, mais de taxer le revenu imposable qui correspond à la valeur des biens objet de l'infraction ou utilisés pour la commettre. Il s'agit notamment des trafics de stupéfiants, de la fausse monnaie ou encore de la contrefaçon.*

(2) *Soit, aux termes de cet article 3, tout « service d'hébergement qui, à la demande d'un destinataire du service, stocke et diffuse au public des informations, à moins que cette activité ne soit une caractéristique mineure et purement accessoire d'un autre service ou une fonctionnalité mineure du service principal qui, pour des raisons objectives et techniques, ne peut être utilisée sans cet autre service, et pour autant que l'intégration de cette caractéristique ou de cette fonctionnalité à l'autre service ne soit pas un moyen de contourner l'applicabilité du présent règlement ».*

(3) *Soit, « tout logiciel, y compris un site internet ou une section de site internet, et des applications, notamment des applications mobiles ».*

(4) *Les services à compétence nationale ont été mis en place par le décret n° 97-464 du 9 mai 1997 relatif à la création et à l'organisation des services à compétence nationale, modifié par le décret n° 2008-772 du 30 juillet 2008. Ces services peuvent se voir confier des fonctions de gestion, d'études techniques ou de formation, des activités de production de biens ou de prestation de services, ainsi que toute autre mission à caractère opérationnel, présentant un caractère national et correspondant aux attributions du ministre sous l'autorité duquel ils sont placés.*

● Le 3° du nouvel article L. 10-0 AD du LPF prévoit **la possibilité d’extraire ou conserver les données sur les personnes susceptibles d’être les auteurs de ces manquements, dans le cadre des enquêtes passives comme des enquêtes actives**, prévues par les 1° et 2° du nouvel article.

L’avant dernier alinéa du nouvel article ainsi créé précise que les actes autorisés aux alinéas précédents ne sauraient constituer, à peine de nullité, une « *incitation à commettre un manquement* ».

● Enfin, le dernier alinéa de l’article créé prévoit qu’un décret en Conseil d’État précise ses modalités d’application, notamment en ce qui concerne les durées de conservation des données extraites.

L’entrée en vigueur de ces dispositions permettra de rapprocher les possibilités ouvertes aux agents de la DGFIP à des fins d’enquête de celles qui existent déjà pour d’autres agents.

**PRÉSENTATION DES MOYENS ET FACULTÉS ACCORDÉS À CERTAINS AGENTS PUBLICS
À DES FINS D’ENQUÊTE**

Fonction	Habilitation spéciale	Base juridique	Objectifs poursuivis	Moyens accordés aux agents
Officiers ou agents de police judiciaire (OPJ/APJ)	Oui ⁽¹⁾ + affectation dans un service spécialisé	Article 230-46 du code de procédure pénale	Constater les crimes et les délits punis d’une peine d’emprisonnement commis par la voie des communications électroniques	<ul style="list-style-type: none"> - Participer à des échanges électroniques, y compris avec les personnes susceptibles d’être les auteurs des infractions poursuivies - Extraire ou conserver des données sur les personnes susceptibles d’être les auteurs des infractions poursuivies et d’éléments de preuve - Acquérir tout contenu, produit, substance, prélèvement ou service et transmettre tout contenu en réponse à une demande expresse - Mettre à disposition des moyens de commettre l’infraction ⁽²⁾ <li style="padding-left: 20px;">→ L’ensemble sous pseudonyme
Agents des douanes	Oui ⁽³⁾	Articles 67 bis et 67 bis-1 A du code des douanes	Constater des délits douaniers punis de deux ans d’emprisonnement au moins	- Opérations d’infiltration (pour certaines infractions mentionnées au II de l’article 67 bis du code des douanes), avec possibilité d’utiliser une identité

(1) Dans des conditions précisées par arrêté du ministre de la justice et du ministre de l’intérieur

(2) Après autorisation du procureur de la République ou du juge d’instruction saisi des faits

(3) Par le ministre chargé des douanes, dans des conditions fixées par décret, et après information du procureur de la République et sauf opposition de ce magistrat

Fonction	Habilitation spéciale	Base juridique	Objectifs poursuivis	Moyens accordés aux agents
			<p>Constater les délits mentionnés aux articles 414, 414-2, 415 et 459 du code des douanes et, lorsque ceux-ci sont commis par un moyen de communication électronique, d'en rassembler les preuves et d'en rechercher les auteurs, les complices ainsi que ceux qui y ont participé comme intéressés.</p>	<p>d'emprunt pour effectuer différentes actions dont :</p> <p>a) Acquérir, détenir, livrer ou délivrer des substances, biens, produits, documents ou informations tirés de la commission des infractions poursuivies.</p> <p>b) Utiliser ou mettre à disposition des personnes se livrant aux infractions poursuivies des moyens de caractère juridique ainsi que des moyens de transport, de dépôt, d'hébergement, de conservation et de télécommunication.</p> <p>c) Participer aux échanges électroniques y compris avec les personnes susceptibles d'être les auteurs, les complices ou les intéressés à la fraude de ces infractions</p> <p>d) Extraire, acquérir et conserver des éléments de preuve et des données sur ces personnes</p> <p>- Participer sous un pseudonyme aux échanges électroniques</p> <p>- Être en contact par un moyen de communication électronique avec les personnes susceptibles d'être les auteurs, les complices ou les intéressés à la fraude de ces infractions</p> <p>- Extraire, acquérir ou conserver par ce moyen les éléments de preuve et les données sur les personnes susceptibles d'être les auteurs, les complices ou les intéressés à la fraude de ces infractions</p>
Agents de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes	Oui	Article L. 512-16 du code de la consommation Article L. 450-3-2 du code de commerce	Contrôle de vente des biens et fournitures de services sur Internet Contrôle des pratiques anticoncurrentielles	- Faire usage d'une identité d'emprunt
Inspecteurs de l'environnement	Non	Notamment articles L. 172-11-1 et L. 557-50 du code de l'environnement	Contrôle de la vente de produits et équipements à risque sur Internet Contrôles administratifs prévus	- Demander la communication, prendre copie ou procéder à la saisie des documents de toute nature qui sont relatifs à l'objet du contrôle, quel que

Fonction	Habilitation spéciale	Base juridique	Objectifs poursuivis	Moyens accordés aux agents
			<p>au chapitre VII du code de l'environnement</p>	<p>soit leur support (y compris informatisé) et en quelques mains qu'ils se trouvent</p> <ul style="list-style-type: none"> - Procéder aux réquisitions prévues aux articles 77-1, 77-1-1 et 77-1-2 du code de procédure pénale, dans les mêmes conditions que celles prévues pour les officiers de police judiciaire - Consulter tout document nécessaire à l'accomplissement de leur mission auprès des administrations publiques, des établissements et organismes placés sous le contrôle de l'État et des collectivités territoriales. - Prélever ou faire prélever des échantillons de tout produit ou de tout équipement, aux fins d'analyse et d'essai - Faire l'usage d'une identité d'emprunt
<p>Agents de contrôle d'organismes de protection sociale</p>	<p>Oui ⁽¹⁾</p>	<p>Article L. 114-22-3 du code de la sécurité sociale</p>	<p>Constater les infractions mentionnées aux articles 313-1, 313-3, 441-1, 441-6 et 441-7 du code pénal lorsqu'elles sont de nature à porter préjudice aux organismes de protection sociale.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Participer à des échanges électroniques, y compris avec les personnes susceptibles d'être les auteurs de ces infractions - Extraire ou conserver des données sur ces personnes et des éléments de preuve - Recueillir tout renseignement et toute justification et se faire remettre copie des documents de toute nature, quel que soit leur support (y compris informatisé) et en quelques mains qu'ils se trouvent, nécessaires à l'accomplissement de leur mission - Procéder, sur convocation ou sur place, aux auditions de toute personne susceptible d'apporter des éléments utiles à leurs constatations
<p>Agents de contrôle de l'inspection du</p>	<p>Oui ⁽²⁾</p>	<p>Article L. 8271-6-5 du code du</p>	<p>Constater les infractions de travail illégal commises par</p>	<p>- Participer sous pseudonyme à des échanges électroniques, y compris</p>

(1) Agents habilités et commissionnés par le directeur de l'organisme national dont relève l'organisme qui les emploie.

(2) Agents spécialement habilités à cet effet, dans des conditions précisées par arrêté conjoint du ministre de la justice et du ministre chargé du travail.

Fonction	Habilitation spéciale	Base juridique	Objectifs poursuivis	Moyens accordés aux agents
travail		travail ⁽¹⁾	la voie des communications électroniques pour lesquelles les agents sont compétents	avec les personnes susceptibles d'être les auteurs de ces infractions - Extraire ou conserver (sous pseudonyme) par ce moyen des données sur ces personnes et d'éléments de preuve
Agents de l'Agence française de lutte contre le dopage	Oui ⁽²⁾	Articles L. 232-18-5 et L. 232-18-9 du code du sport	Rechercher ou constater les violations et manquements liés à l'interdiction du dopage, rassembler des preuves et recueillir des informations utiles au ciblage des contrôles	- Utilisation d'une identité d'emprunt sur tout moyen de communication électronique ou tout service de communication au public en ligne - Acquérir, importer, transporter ou détenir des substances ou méthodes interdites figurant sur la liste des interdictions mentionnée à l'article L. 232-9 du code du sport, à l'exception de produits stupéfiants ^{(3) (4)}
Enquêteurs et contrôleurs de l'Autorité des marchés financiers	Non	Article L. 621-10-1 du code monétaire et financier	Surveillance des acteurs et produits soumis à son contrôle	- Utiliser une identité d'emprunt pour accéder aux informations et éléments disponibles sur les services en ligne ⁽⁵⁾
Agents de l'Autorité de régulation de la communication audiovisuelle et numérique	Oui ⁽⁶⁾	Article L. 331-14 du code de la propriété intellectuelle	Pour l'exercice des missions mentionnées à l'article L. 331-12 du code de la propriété intellectuelle	- Participer sous un pseudonyme à des échanges électroniques susceptibles de se rapporter aux infractions poursuivies - Reproduire des œuvres ou des objets protégés sur les services de communication au public en ligne - Extraire, acquérir ou conserver par ce moyen des éléments de preuve sur ces services aux fins de la caractérisation des faits susceptibles de constituer des infractions - Acquérir et étudier les matériels et les logiciels propres à faciliter la

⁽¹⁾ Les dispositions de l'article s'appliquent aussi aux agents des organismes de sécurité sociale et des caisses de mutualité sociale agricole agréés à cet effet et assermentés et aux agents de Pôle emploi

⁽²⁾ Par le secrétaire général de l'Agence française de lutte contre le dopage

⁽³⁾ Avec l'autorisation écrite du secrétaire général et du procureur de la République.

⁽⁴⁾ Uniquement pour constater, rechercher les preuves ou identifier les auteurs des complices des violations des règles relatives à la lutte contre le dopage mentionnées aux 1° et 2° du II de l'article L. 232-9 et aux 1°, 2° et 3° de l'article L. 232-10 du code du sport.

⁽⁵⁾ Lorsque les personnes et entités mentionnées au II de l'article L. 621-9 fournissent leurs services sur internet

⁽⁶⁾ Agents publics assermentés devant l'autorité judiciaire et habilités par le président de l'autorité dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat.

Fonction	Habilitation spéciale	Base juridique	Objectifs poursuivis	Moyens accordés aux agents
				commission d'actes de contrefaçon.
Agents des finances publiques ayant au moins le grade de contrôleurs des finances publiques	Oui	Article L. 10-0 AD nouveau du livre des procédures fiscales	Recherche et constatation des infractions suivantes : activité occulte, manquements délibérés, abus de droit, manœuvres frauduleuses, défaillance déclarative relative aux comptes bancaires détenus à l'étranger, autres activités illicites ¹	- Accéder aux informations publiquement accessibles sur les plateformes et interfaces de service en ligne, y compris lorsque leur consultation requiert une inscription à un compte - Participer sous pseudonyme à des échanges électroniques sur les plateformes et interfaces de service en ligne y compris avec les personnes supposées être les auteurs de manquements - Extraire ou converser des données sur ces personnes et des éléments de preuve

H. LA POURSUITE ET L'ÉLARGISSEMENT DE L'EXPÉRIMENTATION AUTORISÉE PAR LA LOI DE FINANCES POUR 2020

Le dispositif proposé par le IV du présent article vise à **poursuivre l'expérimentation permise par la loi de finances de 2020 en modifiant l'article 154 de ladite loi**, afin de tirer les enseignements des premières campagnes de collecte et d'exploitation des données, et d'éprouver de manière plus approfondie la pertinence du dispositif. Il est ainsi proposé **d'étendre le champ des manquements fiscaux visés et des données susceptibles d'être collectées et exploitées**, sans remettre en cause la limite fondamentale tracée par la loi de finances pour 2020 restreignant le champ du dispositif aux contenus manifestement rendus publics par les utilisateurs – ce qui exclut que les contenus qui n'auraient été partagés qu'avec un nombre limité de personnes puissent être exploités.

1. Une extension du champ de l'expérimentation

● Ainsi, le i du a du 1^o du IV du présent article permettent **une extension du champ des manquements fiscaux visés en ajoutant les comportements consistant à délibérément minorer ou dissimuler les recettes tirées d'une activité économique**, de tels agissements consistant à dissimuler une partie de l'activité, ont des effets comparables à la poursuite d'une activité occulte sur les recettes fiscales.

(1) Voir le dernier alinéa de l'article 1758 du CGI, qui prévoit une majoration des droits de 80 % en cas d'application de l'article 1649 quater-0 B bis du même code.

• Le *ii* du *a* du 1° du IV du présent article permet **d'étendre le périmètre des données pouvant être collectées et exploitées, en intégrant les contenus accessibles seulement après création d'un compte et connexion sur la plateforme d'accueil**. Il s'agit plus spécifiquement des contenus manifestement rendus publics par leurs auteurs et publiquement accessibles sur les sites internet des plateformes définies au *i* de l'article 3 du règlement (UE) 2022/2065 du Parlement européen et du Conseil du 19 octobre 2022 relatif à un marché unique des services numériques, y compris lorsque l'accès à ces plateformes requiert une inscription à un compte.

Dans sa rédaction actuelle, la loi, telle qu'elle a été interprétée, interdit de collecter et d'exploiter les contenus accessibles seulement après saisie d'un mot de passe ou après inscription sur le site en cause. En pratique, cette restriction interdit à l'administration d'accéder aux contenus pourtant accessibles à tous les utilisateurs d'une plateforme lorsque cet accès est subordonné à la connexion à cette plateforme, contrainte décrite par la DGFIP comme un obstacle majeur à la recherche des manquements et infractions visés par l'article 154 de la loi de finances pour 2020 dans les éléments transmis au Parlement concernant la phase d'apprentissage.

Demeurent ainsi exclus du champ du dispositif les contenus n'ayant pas été manifestement rendus publics par les auteurs. En conséquence, toute collecte des contenus présentant un caractère privé est exclue, de même que toute interaction engagée avec un internaute. En revanche, il sera possible pour les agents de collecter et d'exploiter les données relatives aux interactions publiques entre usagers, telles que des échanges entre des personnes proposant à la vente du tabac et celles manifestant un intérêt pour une telle offre.

De façon complémentaire à cet article, le II du présent article vise à **autoriser certains agents des finances publiques spécialement habilités à prendre connaissance de toute information publiquement accessible sur les sites internet des opérateurs de plateforme en ligne mentionnés au 2° du I de l'article L. 111-7 du code de la consommation y compris lorsque l'accès à ces plateformes requiert une inscription à un compte** – en créant un nouvel article L. 10-0 AD dans le livre des procédures fiscales (LPF).

• Le *b* du 1° du IV insère un alinéa après le premier alinéa du I de l'article 154 de la loi de finances pour 2020 afin de prévoir la transmission à la CNIL par l'administration fiscale et l'administration des douanes et droits indirects de la liste des opérations de collecte engagées, afin de faciliter la mise en œuvre par la CNIL des vérifications sur les traitements de données prévus par l'article 8 de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 ⁽¹⁾.

Le *c* du IV du présent article complète le dernier alinéa du I de l'article 154 de la loi de finances pour 2020, qui porte sur le décret en Conseil d'État prévu pour préciser les modalités d'application de l'article, afin de prévoir la mention dans ce

(1) Plus spécifiquement par le *g* du I de l'article 8.

décret des « *conditions dans lesquelles les administrations fiscales et douanières mettent à disposition du public, pendant toute la durée de l'expérimentation, une information facilement accessible en ligne sur les finalités et modalités de fonctionnement des traitements permis par le présent article* ». Cette modification vient ainsi compléter les attentes fixées vis-à-vis du décret d'application.

• Les **2° du IV du présent article** modifie le III de l'article 154 de la loi de finances pour 2020 afin de prévoir **la transmission d'une nouvelle évaluation au plus tard six mois avant le terme de l'expérimentation**.

2. Une prolongation de l'expérimentation

• Le **3° du IV** du présent article ajoute un IV à l'article 154 de la loi de finances pour 2020, qui porte sur **la coordination entre l'expérimentation prévue par la loi de finances pour 2020 et devant s'achever le 14 février 2024 et l'expérimentation autorisée par le présent article**, afin que la première puisse être prolongée jusqu'au début de la seconde, c'est-à-dire jusqu'au lendemain de la publication du décret devant être pris pour appliquer l'article 154 de la loi de finances pour 2020 dans sa rédaction issue du présent article. Un délai maximal est fixé au 31 décembre 2024 pour procéder à cet enchaînement.

• Le deuxième alinéa du 3° du IV du présent article prévoit que l'expérimentation telle que prolongée par le présent article portera sur **une durée de deux ans suivant la publication du décret susmentionné**.

I. LA CRÉATION D'UN RÉGIME GÉNÉRAL DE SANCTION DES FRAUDES AUX AIDES PUBLIQUES

Afin de lutter plus efficacement et rapidement contre la fraude aux aides publiques et d'assurer une meilleure efficacité de la dépense publique en contribuant à ce que l'aide bénéficie bien au public qu'elle vise à soutenir, **le III du présent article instaure un régime général de sanction**, qui ne serait applicable qu'en l'absence de régime spécial, dans le respect de la règle *non bis in idem* ⁽¹⁾.

Le dispositif proposé correspond à **la mesure 13 de la feuille de route sur la « lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques** ⁽²⁾», présentée en mai 2023 par M. Gabriel Attal, alors ministre des comptes publics, intitulée « **créer un dispositif de sanction administrative *ad hoc* permettant une action rapide et dissuasive en cas de fraude aux aides publiques** ». La feuille de route met en avant la charge que représente pour l'autorité judiciaire le recours à la voie pénale

(1) Le principe du non bis in idem signifie que nul ne peut être poursuivi pénalement ou puni deux fois pour les mêmes faits. L'article 368 du code de procédure pénale réaffirme ce principe en indiquant qu'« aucune personne acquittée légalement ne peut plus être reprise ou accusée à raison des mêmes faits, même sous une qualification différente ».

(2) <https://presse.economie.gouv.fr/01062023-dossier-de-presse-feuille-de-route-du-plan-lutte-contre-toutes-les-fraudes-aux-finances-publiques/>

pour sanctionner ce type de fraude, en décrivant les poursuites pénales comme « *chronophages et difficiles à prioriser pour l'autorité judiciaire* ».

● En conséquence, le 1^o du III du présent article modifie le titre I^{er} du livre I^{er} du code des relations entre le public et l'administration (CRPA) pour y insérer un chapitre V intitulé « *Lutte contre la fraude* » composé d'un article L. 115.

● L'article L. 115 prévoit que, « *sous réserve des dispositions prévoyant des sanctions spécifiques, lorsque le bénéficiaire d'une aide publique attribuée par une administration au sens du 1^o de l'article L. 100-3⁽¹⁾ ou un établissement public industriel et commercial l'a indûment obtenue en fournissant des informations inexactes ou incomplètes, la somme à restituer est assortie d'une majoration de :*

a. 40 % en cas de manquement délibéré ;

b. 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ».

Le régime proposé s'appuie ainsi sur les notions, déjà utilisées dans le droit fiscal, de **manquements délibérés et de manœuvres frauduleuses** ⁽²⁾. Le dispositif proposé est gradué, afin d'être proportionné à la gravité des comportements sanctionnés.

(1) Aux termes de l'article L. 100-3 du CRPA, « au sens du présent code et sauf disposition contraire de celui-ci, on entend par : 1^o Administration : les administrations de l'État, les collectivités territoriales, leurs établissements publics administratifs et les organismes et personnes de droit public et de droit privé chargés d'une mission de service public administratif, y compris les organismes de sécurité sociale. »

(2) On retrouve ces notions notamment à l'article 1729 du CGI, en vertu duquel « les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'État entraînent l'application d'une majoration de :

a. 40 % en cas de manquement délibéré ;

b. 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ;

c. 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou en cas d'application de l'article 792 bis ».

Exemple d'agissements visés par le régime de sanctions administratives *ad hoc* proposé pour sanctionner les fraudes aux aides publiques

Pour une seule activité économique déclarée, non éligible à l'aide financière, une personne a déposé plus de 6 demandes par mois afin d'obtenir le bénéfice de l'aide du fonds de solidarité, en modifiant d'une déclaration à l'autre le type d'activité économique concernée ou le chiffre mensuel d'affaires de la période de référence. Grâce aux contrôles automatisés la quasi-totalité des demandes a pu être bloquée. Néanmoins, la personne est parvenue à obtenir près de 13 000 euros sur des tentatives portant sur 130 000 euros. Le contrôle du dossier engagé après le versement a permis de caractériser la fraude et de demander le remboursement des sommes indûment perçues. Aucune sanction financière n'étant prévue par le texte créant l'aide, la seule réponse répressive a résidé dans le dépôt d'une plainte pour escroquerie.

Source : feuille de route sur la « lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques »

En outre, le dernier alinéa de l'article ainsi créé prévoit que « *la majoration est liquidée et recouvrée selon les mêmes règles que celles applicables à la récupération de l'aide* », sans que ces règles ne soient explicitement définies. L'absence de renvoi à un dispositif particulier de récupération des aides s'explique par la diversité des procédures existantes. En effet, les modalités de recouvrement des trop-versés sont prévues dans chaque texte instituant l'aide ou déduites du régime juridique de l'aide. Le plus souvent, les textes précisent que la récupération de l'aide est effectuée « *selon les règles et procédures applicables en matière de créances étrangères à l'impôt et au domaine* ⁽¹⁾ », formule qui renvoie aux dispositions des articles 112 à 124 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, qui encadre les « recettes non fiscales » ⁽²⁾. *A contrario*, Ma Prime Renov repose sur un autre dispositif, impliquant l'Agence nationale de l'habitat ⁽³⁾.

Le 2° du III du présent article prévoit différentes mesures de coordination, afin de rendre applicable le nouvel article L. 115 aux articles suivants du livre V du CRPA :

– article L. 552-3, portant sur l'applicabilité des dispositions du CRPA en **Polynésie française** ;

(1) À titre d'illustration, l'article 3-1 de l'ordonnance n° 2020-317 du 25 mars 2020 créant le fonds de solidarité prévoit que : « En cas d'irrégularités constatées, d'absence de réponse ou de réponse incomplète à la demande prévue au premier alinéa, les sommes indûment perçues font l'objet d'une récupération selon les règles et procédures applicables en matière de créances étrangères à l'impôt et au domaine ».

(2) <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000026597003>

(3) Le dispositif Ma Prime Renov est régi par le décret n° 2020-26 du 14 janvier 2020 relatif à la prime de transition énergétique, qui dispose en son article 7 que « le comptable assignataire des recettes et des dépenses est l'agent comptable de l'Agence nationale de l'habitat. » Cette agence est un organisme public dont la procédure de recettes est décrite aux articles 192 et 193 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

– article L. 562-3, portant sur l’applicabilité des dispositions du CRPA en **Nouvelle-Calédonie** ;

– article L. 572-1, portant sur l’applicabilité des dispositions du CRPA dans les îles **Wallis et Futuna**.

*

* *

Article 20

Délit de mise à disposition d'instruments de facilitation de la fraude fiscale

Résumé du dispositif et effets principaux

Le présent article vise à créer un délit autonome de mise à disposition d'instruments de facilitation de la fraude fiscale, visant les personnes physiques ou morales qui mettent à la disposition des contribuables des moyens, services, actes ou instruments leur permettant de se soustraire à leurs obligations fiscales.

Dernières modifications législatives intervenues

L'article 19 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a créé un article 1740 A dans le code général des impôts qui introduit une sanction, sous la forme d'une amende, contre les personnes complices de fraude fiscale ou sociale, de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit, à travers la fourniture intentionnelle à un contribuable d'une prestation ayant directement permis les agissements sanctionnés.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté cet article sans modification. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

Comme souligné dans la feuille de route sur la « lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques », présentée en mai 2023 par M. Gabriel Attal, alors ministre chargé des comptes publics, « *les fraudes fiscales les plus complexes doivent beaucoup à l'intervention d'intermédiaires qui communiquent et font ouvertement la promotion de montages destinés à soustraire des contribuables à l'établissement et au paiement de l'impôt* ⁽¹⁾ ». Cela peut émaner de cabinets professionnels, mais aussi d'individus créant des comptes privés sur des réseaux sociaux afin de proposer des services rémunérés à leurs abonnés visant à bénéficier de façon frauduleuse de restitutions d'impôts.

En l'état actuel du droit, les promoteurs de schémas ou dispositifs fiscaux frauduleux ne peuvent être poursuivis qu'au cas par cas, au titre de la fraude fiscale commise par chacun de leurs clients.

A. LES PERSONNES COMPLICES DE FRAUDE FISCALE PEUVENT ÊTRE PASSIBLES DE SANCTIONS PÉNALES, FISCALES OU DISCIPLINAIRES

En application de l'article 1742 du code général des impôts (CGI), les articles 121-6 et 121-7 du code pénal sont applicables aux **complices des délits visés à l'article 1741 du code général des impôts**, sans préjudice des sanctions disciplinaires s'ils sont officiers publics ou ministériels ou experts-comptables. L'article 121-7 du code pénal dispose qu'est « *complice d'un crime ou d'un délit la*

(1) <https://presse.economie.gouv.fr/01062023-dossier-de-presse-feuille-de-route-du-plan-lutte-contre-toutes-les-fraudes-aux-finances-publiques/>

personne qui sciemment, par aide ou assistance, en a facilité la préparation ou la consommation. Est également complice la personne qui par don, promesse, menace, ordre, abus d'autorité ou de pouvoir aura provoqué à une infraction ou donné des instructions pour la commettre ».

Exemples de décisions de justice illustrant la notion de complicité en application des dispositions de l'article 1742 du code général des impôts

L'épouse d'un chirurgien-dentiste qui établissait les déclarations fiscales de son mari, tenait elle-même les livres de trésorerie et l'aidait à dissimuler une partie de ses recettes (Cass. crim., 1^{er} juin 1981) ;

Le contribuable qui a intentionnellement aidé un dirigeant et sa société commerciale à organiser leur insolvabilité afin de se soustraire au paiement de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés ainsi que de la taxe sur la valeur ajoutée (Cass. crim., 23 janvier 1984) ;

Le comptable qui, par ses agissements et ses interventions, a participé en toute connaissance de cause, par aide et assistance, à la consommation des délits de fraude fiscale et d'omission de passation d'écritures comptables dans le cadre d'une société qui avait pour seule activité la délivrance de factures de complaisance (Cass. crim., 24 novembre 1980, n° 80-90469) ;

Le notaire qui a aidé et assisté le contribuable dans son délit de fraude fiscale en établissant un contrat de vente ne correspondant pas à la réalité de la transaction, qui s'analysait en réalité en une donation déguisée faite dans le dessein d'éluider les droits de mutation (Cass. crim., 23 mars 1987, n° 86-92272) ;

L'article 1741 du CGI définit comme **un délit le fait de se soustraire ou de tenter de soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans le CGI**, et ce de différentes manières :

- omission volontaire du renseignement de la déclaration d'impôts dans les délais prescrits ;
- dissimulation volontaire d'une part des sommes sujettes à l'impôt ;
- organisation de l'insolvabilité ou mise en obstacle par d'autres manœuvres du recouvrement de l'impôt ;
- tout autre action frauduleuse poursuivant le même objectif.

En outre, aux termes du deuxième paragraphe de l'article 1743 du CGI, *« quiconque, en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui, s'entremet, soit en favorisant les dépôts de titres à l'étranger, soit en transférant ou faisant transférer des coupons à l'étranger pour y être encaissés ou négociés, soit en émettant ou en encaissant des chèques ou tous autres instruments créés pour le paiement des dividendes, intérêts, arrérages ou produits quelconques de valeurs mobilières »*, est également puni des peines prévues à l'article 1741 du CGI.

Les peines prévues par l'article 1741 du CGI sont **un emprisonnement de cinq ans et une amende de 500 000 euros**, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, indépendamment des sanctions fiscales applicables. Les peines sont portées **à sept ans d'emprisonnement et à une amende de 3 millions d'euros**, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :

- de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;
- de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis à l'étranger ;
- de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal ⁽¹⁾, ou de toute autre falsification ;
- d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;
- d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

Conformément à l'article 1772 du code général des impôts, sont passibles, indépendamment des sanctions fiscales édictées par le CGI, d'une amende de 4 500 euros et d'un emprisonnement de cinq ans, quiconque est convaincu d'avoir **encaissé sous son nom des coupons appartenant à des tiers en vue de faire échapper ces derniers à l'application de l'impôt**, et quiconque est convaincu **d'avoir opéré sciemment une inscription sous une rubrique inexacte des dépenses supportées par une entreprise, en vue de dissimuler des bénéfices ou revenus imposables au nom de l'entreprise elle-même ou d'un tiers.**

B. LES PROFESSIONNELS DU CHIFFRE ET DU DROIT FOURNISSANT DES PRESTATIONS AUX CONTRIBUABLES DANS LE BUT DE SE SOUSTRAIRE FRAUDULEUSEMENT À LEURS OBLIGATIONS FISCALES ET SOCIALES SONT PASSIBLES D'UNE AMENDE

Aux termes de l'article 1740 A *bis* du code général des impôts, introduit par l'article 19 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, lorsque l'administration fiscale a prononcé à l'encontre du contribuable une majoration de 80 % sur le fondement de l'article 1728, de l'article 1729 ou de l'article 1729-0 A, **toute personne physique ou morale qui, dans l'exercice d'une activité professionnelle de conseil à caractère juridique, financier ou comptable ou de détention de biens ou de fonds pour le compte d'un tiers, a intentionnellement fourni à ce contribuable une prestation permettant**

(1) Au sens de l'article 441-1 du code pénal, « constitue un faux toute altération frauduleuse de la vérité, de nature à causer un préjudice et accomplie par quelque moyen que ce soit, dans un écrit ou tout autre support d'expression de la pensée qui a pour objet ou qui peut avoir pour effet d'établir la preuve d'un droit ou d'un fait ayant des conséquences juridiques ».

directement la commission par ce contribuable des agissements, manquements ou manœuvres ainsi sanctionnés est redevable d'une amende égale à 50 % des revenus tirés de la prestation fournie au contribuable et dont le montant ne peut être inférieur à 10 000 euros.

Pour rappel, l'article 1728 du CGI porte sur le défaut ou le retard dans la souscription d'une déclaration ou la présentation d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt⁽¹⁾, tandis que l'article 1729⁽²⁾ concerne les insuffisances, omissions ou inexactitudes relevées dans les déclarations souscrites ou les actes comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt. L'article 1729-0 A vise les insuffisances de déclarations d'avoirs détenus à l'étranger ou placés dans un trust⁽³⁾.

La **prestation d'assistance** définie par l'article 1740 A *bis* du CGI définie par le fait de :

- **permettre au contribuable de dissimuler son identité** par la fourniture d'une identité fictive ou d'un prête-nom ou par l'interposition d'une personne physique ou morale ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;
- **permettre au contribuable de dissimuler sa situation ou son activité** par un acte fictif ou comportant des mentions fictives ou par l'interposition d'une entité fictive ;
- **permettre au contribuable de bénéficier à tort d'une déduction du revenu, d'un crédit d'impôt, d'une réduction d'impôt ou d'une exonération d'impôt** par la délivrance irrégulière de documents ;
- **réaliser pour le compte du contribuable tout acte destiné à égarer l'administration.**

Les dispositions de l'article 1740 A *bis* concernent ainsi exclusivement **les professionnels du droit et du chiffre mentionnés au a de l'article L. 86 du livre**

(1) La majoration de 80 % est la majoration la plus haute prévue par l'article 1728 du CGI. Elle s'applique en cas de découverte d'une activité occulte ou, s'agissant de la taxe d'aménagement prévue à l'article 1635 quater A du même code, en cas de construction ou d'aménagement sans autorisation.

(2) La majoration de 80 % et également la plus haute prévue par l'article 1729 du CGI. Elle s'applique en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF (elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire) et en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou en cas d'application de l'article 792 bis du CGI qui porte sur l'application des droits de mutation à titre gratuit sur la valeur des biens et droits faisant l'objet d'un contrat de fiducie ou des fruits tirés de leur exploitation en cas de « transmission dans une intention libérale ».

(3) Une majoration de 80 % s'applique aux droits dus en cas de rectification du fait « des sommes figurant ou ayant figuré sur un ou plusieurs comptes qui auraient dû être déclarés en application du deuxième alinéa de l'article 1649 A [...], des sommes figurant ou ayant figuré sur un ou plusieurs contrats de capitalisation ou placement de même nature qui auraient dû être déclarés en application de l'article 1649 AA [et] des actifs mentionnés aux 1° et 2° du III de l'article 990 J qui auraient dû être déclarés en application de l'article 1649 AB ».

des procédures fiscales (LPF) ⁽¹⁾ et qui auraient intentionnellement fourni au contribuable les prestations concernées, et ne s'appliquent que dans le cas où le contribuable ayant bénéficié de la prestation a fait l'objet de la part de l'administration du prononcé d'une majoration au titre d'un manquement grave à ses obligations fiscales ou sociales.

L'intentionnalité doit être établie par l'administration, à qui revient la charge de démontrer l'utilisation par le contribuable d'éléments issus de la prestation, en utilisant tous les outils mis à sa disposition par le droit en vigueur.

Cette exigence relative à la preuve de l'intentionnalité a été intégrée afin de conférer au dispositif la solidité juridique qui avait fait défaut à la tentative effectuée dans la loi de finances pour 2015 de créer une sanction similaire pour les intermédiaires. Le dispositif avait été censuré par le Conseil constitutionnel au motif qu'il ne permettait pas, en l'état de sa rédaction, de déterminer si l'infraction fiscale était constituée en raison d'un abus de droit ou du seul fait qu'une majoration avait été prononcée ⁽²⁾.

C. LES PERSONNES QUI APPORTENT LEUR CONCOURS À LA FRAUDE FISCALE PEUVENT ÊTRE POURSUIVIES AU TITRE DU BLANCHIMENT DE FRAUDE FISCALE

Enfin, les personnes qui apportent leur concours à la commission du délit de fraude fiscale peuvent dans certains cas être poursuivis au titre du **blanchiment de fraude fiscale**.

En application de **l'article 324-1 du code pénal**, le blanchiment est le fait de faciliter, par tout moyen, la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit ayant procuré à celui-ci un profit direct ou indirect. Constitue également un blanchiment le fait d'apporter un concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit. **Le blanchiment est puni de cinq ans d'emprisonnement et de 375 000 euros d'amende.**

Aux termes de l'article 324-1-1 du code pénal, pour l'application de l'article 324-1, les biens ou les revenus sont présumés être le produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit dès lors que les conditions matérielles, juridiques ou financières de l'opération de placement, de dissimulation ou de conversion ne peuvent avoir d'autre justification que de dissimuler l'origine ou le bénéficiaire effectif de ces biens ou revenus.

Conformément à l'article 324-2 du code pénal, le blanchiment est puni de dix ans d'emprisonnement et de 750 000 euros d'amende lorsqu'il est commis de

(1) Il s'agit des professions dont l'exercice autorise l'intervention dans des transactions, la prestation de services à caractère juridique, financier ou comptable ou la détention de biens ou de fonds pour le compte de tiers.

(2) Conseil constitutionnel, décision n° 2014-707 DC du 29 décembre 2014, Loi de finances pour 2015, § 54-55.

façon habituelle ou en utilisant les facilités que procure l'exercice d'une activité professionnelle ou lorsqu'il est commis en bande organisée.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le I du présent article insère **rétablit un article 1744 dans le code général des impôts créant un délit autonome visant les personnes physiques ou morales qui facilitent la fraude fiscale, tel qu'annoncé par la feuille de route de « lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques » (mesure 19)**. La mesure ne concerne donc pas spécifiquement, à l'inverse de l'amende introduite par la loi de 2018 relative à lutte contre la fraude, les professionnels du droit et du chiffre.

● Le délit est constitué par **la mise à disposition, à titre gratuit ou onéreux d'un ou plusieurs moyens, services, actes ou instruments juridiques, fiscaux, comptables ou financiers ayant pour but de permettre à un ou des tiers de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts mentionnés dans le code général des impôts**. Ces moyens, services, actes ou instruments consistent en :

- l'ouverture de comptes ou la souscription de contrats auprès d'organismes établis à l'étranger ;
- l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;
- la fourniture d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal ⁽¹⁾, ou de toute autre falsification ;
- la mise à disposition ou la justification d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;
- la réalisation de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

(1) Aux termes de l'article 441-1 du code pénal, « constitue un faux toute altération frauduleuse de la vérité, de nature à causer un préjudice et accomplie par quelque moyen que ce soit, dans un écrit ou tout autre support d'expression de la pensée qui a pour objet ou qui peut avoir pour effet d'établir la preuve d'un droit ou d'un fait ayant des conséquences juridiques ».

Exemple de prestation concernée par le nouveau délit autonome visant les personnes physiques ou morales qui facilitent la fraude fiscale

« Une officine de conseil en défiscalisation et son principal dirigeant, avec la complicité d'une banque établie hors de France, ont mis en place une offre de services dont ils assuraient la promotion commerciale, y compris sur internet, consistant en la création de structures à l'étranger chargées, soit d'émettre des factures fictives à destination de sociétés françaises pour leur permettre de diminuer leur résultat fiscal et transférer les fonds correspondant à l'étranger, soit de facturer en lieu et place des sociétés françaises des prestations à leurs clients, permettant aux entreprises françaises de diminuer leur chiffre d'affaires et à leurs dirigeants de l'appréhender frauduleusement hors de France. Demain, l'activité de l'officine sera passible de poursuites par elle-même, indépendamment des poursuites contre ses clients qui auront mis en application ces schémas ».

Source : feuille de route sur la « lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques »

L'article prévoit une peine applicable de **trois ans d'emprisonnement et de 250 000 euros d'amende, portée à cinq ans d'emprisonnement et 500 000 euros d'amende lorsque la mise à disposition de moyens, services, actes ou instruments est commise en utilisant un service de communication au public en ligne.**

● Le II de l'article 1744 ainsi rétabli prévoit que les articles L. 227 à L. 233 du livre des procédures fiscales ne sont pas applicables. En conséquence, l'autorité judiciaire pourra, concernant ce nouveau délit autonome, engager des poursuites à sa seule initiative, ou à la suite d'un signalement sur la base de l'article 40 du code de procédure pénale ⁽¹⁾ ou d'une plainte de la DGFIP, sans autorisation préalable de la commission des infractions fiscales ⁽²⁾.

● Le III de l'article 1744 ainsi rétabli prévoit que les personnes physiques coupables des infractions définies au I du même article encourent également **les peines complémentaires prévues aux articles 1741 et 1750 du CGI.**

Il s'agit, pour l'article L. 1741, **de peines complémentaires d'interdiction des droits civiques, civils et de famille mentionnés à l'article 131-26 du code pénal**, à savoir :

- le droit de vote ;

(1) L'article 40 du code de procédure pénale dispose que « toute autorité constituée, tout officier public ou fonctionnaire qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit est tenu d'en donner avis sans délai au procureur de la République et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs »

(2) Pour rappel, la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a réduit le champ d'intervention de la commission des infractions fiscales, qui concerne principalement l'article 1741 du CGI. Avant l'entrée en vigueur de la loi, l'initiative des poursuites pénales en vue de réprimer la fraude fiscale était réservée à l'administration fiscale, sur décision du ministre en charge du budget et après avis favorable de la commission des infractions fiscales – en conséquence le délit de fraude fiscale ne pouvait être poursuivi d'office par le Parquet : le mécanisme était connu sous le nom de « verrou de Bercy ».

- l'éligibilité ;
- le droit d'exercer une fonction juridictionnelle ou d'être expert devant une juridiction, de représenter ou d'assister une partie devant la justice ;
- le droit de témoigner en justice autrement que pour y faire de simples déclarations ;
- le droit d'être tuteur ou curateur. Cette interdiction n'exclut pas le droit, après avis conforme du juge des tutelles, le conseil de famille entendu, d'être tuteur ou curateur de ses propres enfants.

L'article 1750 du CGI, qui concerne « *les personnes physiques coupables de l'une des infractions en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droit d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droit de timbre* », prévoit **deux types de peines complémentaires** :

- l'interdiction, suivant les modalités prévues par l'article 131-27 du code pénal, d'exercer directement ou indirectement, pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, une profession libérale, commerciale ou industrielle, de diriger, d'administrer, de gérer ou de contrôler à un titre quelconque, directement ou indirectement, pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, une entreprise commerciale ou industrielle ou une société commerciale ;
 - la suspension, pour une durée de trois ans au plus, ou de six ans au plus en cas de récidive, du permis de conduire, la juridiction pouvant limiter cette peine à la conduite en dehors de l'activité professionnelle.
- En outre, le IV de l'article 1744 ainsi rétabli prévoit que des **sanctions pénales** pourront s'appliquer à l'encontre des personnes morales déclarées responsables pénalement ⁽¹⁾ des infractions définies au I du nouvel article. Il s'agit :

- de l'amende régie par les articles 131-37 et 131-38 du code pénal ;
- des peines prévues par les alinéas 1 à 6, 9 et 12 de l'article 131-39 du code pénal, soit la dissolution ; l'interdiction d'exercer directement ou indirectement une ou plusieurs activités professionnelles ou sociales ⁽²⁾ ; le placement temporaire sous surveillance judiciaire ; la fermeture de l'un ou de plusieurs des établissements de l'entreprise ayant servi à commettre les faits incriminés ; l'exclusion des marchés publics ; l'interdiction de procéder à une offre au public de titres financiers ou de faire admettre ses titres financiers aux négociations sur un marché

(1) Au sens de l'article L.121-2 du code pénal, qui prévoit que « les personnes morales, à l'exclusion de l'État, sont responsables pénalement, selon les distinctions des articles 121-4 à 121-7, des infractions commises, pour leur compte, par leurs organes ou représentants ».

(2) Le deuxième alinéa du IV du présent article précise que cette interdiction porte sur l'activité dans l'exercice ou à l'occasion de laquelle l'infraction a été commise.

réglementé ; l’affichage de la décision prononcée ou la diffusion de celle-ci soit par la presse écrite, soit par tout moyen de communication au public par voie électronique ; et l’interdiction temporaire de percevoir toute aide publique attribuée par l’État, les collectivités territoriales, leurs établissements ou leurs groupements ainsi que toute aide financière versée par une personne privée chargée d’une mission de service public.

● Enfin, le 2° du I du présent article modifie l’article 1740 A *bis* du CGI, qui porte sur les sanctions applicables aux **professionnels du droit et du chiffre mentionnés** qui auraient intentionnellement fourni au contribuable des prestations facilitant la fraude fiscale (voir *supra*), afin d’intégrer à son dernier alinéa un renvoi au nouvel article 1744 du CGI. En conséquence, l’amende prévue par l’article 1740 A *bis* du CGI à l’encontre des professionnels du droit et du chiffre ne sera pas applicable en cas de poursuites engagées contre un professionnel sur le fondement de l’article 1744 nouvellement créé.

De même, les 1° et 2° du II du présent article modifient les articles 28-1 et 28-2 du code de procédure pénale afin d’y intégrer un renvoi au nouveau délit figurant à l’article 1744 du CGI ainsi rétabli. Ces articles portent sur les compétences respectivement des agents des douanes de catégories A et B et des agents fiscaux de catégories A et B habilités à effectuer des enquêtes judiciaires sur réquisition du procureur de la République ou sur commission rogatoire du juge d’instruction. Le nouveau délit de l’article 1744 du CGI fait ainsi partie des infractions que ces agents ont compétence de rechercher et constater.

Si le dispositif législatif actuel permet de sanctionner efficacement les contribuables fraudeurs et leurs complices immédiats, **il sera renforcé par la création de ce délit autonome, conformément aux objectifs formulés par la feuille de route gouvernementale susmentionnée.** Ce nouveau champ d’incrimination permettra de lutter contre la commercialisation manifeste de schémas de fraude fiscale ou d’outils juridiques et financiers destinés à dissimuler des revenus ou patrimoine, **sans qu’il soit nécessaire de démontrer que cette action de promotion ait été suivie d’effets.**

La possibilité d’engager directement des poursuites pénales à l’encontre de l’organisateur présumé d’un montage de fraude fiscale complexe ou aggravé permettra de mobiliser rapidement des moyens d’investigation judiciaire de nature à appréhender de manière plus efficace et exhaustive le schéma frauduleux concerné.

Le rapporteur général propose d’adopter cet article sans modification.

*

* *

Article 21

Peine complémentaire de privation des droits à réductions et crédits d'impôt sur le revenu et d'impôt sur la fortune immobilière

Résumé du dispositif et effets principaux

Le présent article vise à accroître la pénalisation de la fraude fiscale, en renforçant le panel de sanctions complémentaires pouvant être prononcées par le juge fiscal par la création d'une sanction d'indignité fiscale visant les personnes condamnées pour des manquements graves à leurs obligations fiscales, qui seraient temporairement privées du droit de bénéficier de réductions et crédits d'impôts.

Dernières modifications législatives intervenues

L'article 106 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 a :

– rendu obligatoire le prononcé des peines complémentaires d'interdiction des droits civiques, civils et de famille dont sont passibles les personnes condamnées pour fraude fiscale lorsque le délit est commis en bande organisée ou dans l'une des circonstances aggravantes prévues à l'article 1741 du CGI, sauf décision contraire du juge spécialement motivée ;

– porté de 2 millions à 3 millions d'euros le montant de l'amende applicable, lorsque le délit de fraude fiscale s'accompagne de circonstances aggravantes.

L'article 16 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a rendu obligatoire le prononcé de la peine complémentaire de publication pour délit de fraude fiscale prévue par l'article 1741 du CGI, sauf décision contraire du juge spécialement motivée.

L'article 23 de même loi a prévu que l'amende encourue en cas de fraude fiscale aggravée peut être portée au double du produit de l'infraction.

L'article 36 de cette loi a modifié l'article L. 228 du LPF afin de prévoir la dénonciation obligatoire à l'autorité judiciaire des dossiers de contrôle fiscal ayant donné lieu à des rappels d'impôt supérieurs à 100 000 euros et à l'application des sanctions administratives les plus lourdes.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté cet article sans modification. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

A. UNE SÉRIE DE PEINES COMPLÉMENTAIRES PEUVENT ÊTRE APPLIQUÉES POUR SANCTIONNER LES MANQUEMENTS FISCAUX LES PLUS GRAVES

Les manquements fiscaux les plus graves sont susceptibles de se voir appliquer, **en plus des sanctions administratives, des sanctions pénales.**

Le cumul des sanctions fiscales et pénales

La jurisprudence constitutionnelle relative au cumul des sanctions administratives et pénales admet l'engagement par l'administration fiscale de poursuites pénales à l'encontre de l'auteur d'une infraction pour les fraudes les plus graves.

Le Conseil constitutionnel s'est prononcé à ce sujet dans sa décision n° 2016-546 ⁽¹⁾, après avoir été saisi par la Cour de cassation de deux questions prioritaires de constitutionnalité relatives à la conformité des articles 1729 et 1741 du code général des impôts aux droits et libertés que la Constitution garantit. Les requérants contestaient le cumul de l'application des majorations d'impôts prévues par l'article 1729 et des sanctions pénales prévues par l'article 1741.

Le Conseil constitutionnel a jugé les sanctions prévues, prises isolément, adéquates et proportionnées.

Le Conseil constitutionnel a également jugé l'application combinée des dispositions contestées conforme à la Constitution, en formulant deux réserves d'interprétation. D'une part, si les objectifs de recouvrement de l'impôt et de lutte contre la fraude fiscale justifient l'engagement de procédures complémentaires dans les cas de fraudes les plus graves, le principe de nécessité des délits et des peines impose que les sanctions pénales ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt. La gravité peut résulter du montant de la fraude, de la nature des agissements de la personne ou des circonstances de leur intervention. D'autre part, en vertu du principe de proportionnalité des peines, le montant global des sanctions prononcées ne peut dépasser le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues.

Source : Conseil constitutionnel

L'article 1741 du code général des impôts (CGI) définit comme **un délit le fait de se soustraire ou de tenter de soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans le CGI**, et prévoit des sanctions pénales de cinq ans **d'emprisonnement et de 500 000 euros d'amende**, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, indépendamment des sanctions fiscales applicables. **Les alinéas deux à huit de l'article 1741** prévoient que les peines sont portées **à sept ans d'emprisonnement et à une amende de 3 millions d'euros**, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :

(1) <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2016/2016546QPC.htm>

- de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;
- de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;
- de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal ⁽¹⁾, ou de toute autre falsification ;
- d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;
- d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

Il s'agit de situations constituant une fraude fiscale aggravée, qui peuvent également s'accompagner de peines complémentaires, **prévues aux articles 1741 et 1750 du CGI**.

Il s'agit, pour l'article 1741 du CGI, **de peines complémentaires d'interdiction des droits civiques, civils et de famille mentionnés à l'article 131-26 du code pénal**, à savoir :

- le droit de vote ;
- l'éligibilité ;
- le droit d'exercer une fonction juridictionnelle ou d'être expert devant une juridiction, de représenter ou d'assister une partie devant la justice ;
- le droit de témoigner en justice autrement que pour y faire de simples déclarations ;
- le droit d'être tuteur ou curateur. Cette interdiction n'exclut pas le droit, après avis conforme du juge des tutelles, le conseil de famille entendu, d'être tuteur ou curateur de ses propres enfants.

L'article 1750 du CGI, qui concerne « *les personnes physiques coupables de l'une des infractions en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droit d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droit de timbre* », prévoit **deux types de peines complémentaires** :

- l'interdiction, suivant les modalités prévues par l'article 131-27 du code pénal, d'exercer directement ou indirectement, pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, une profession libérale, commerciale ou industrielle, de diriger, d'administrer, de gérer ou de contrôler à un titre

(1) Au sens de l'article 441-1 du code pénal, « constitue un faux toute altération frauduleuse de la vérité, de nature à causer un préjudice et accomplie par quelque moyen que ce soit, dans un écrit ou tout autre support d'expression de la pensée qui a pour objet ou qui peut avoir pour effet d'établir la preuve d'un droit ou d'un fait ayant des conséquences juridiques ».

quelconque, directement ou indirectement, pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, une entreprise commerciale ou industrielle ou une société commerciale ;

- la suspension, pour une durée de trois ans au plus, ou de six ans au plus en cas de récidive, du permis de conduire, la juridiction pouvant limiter cette peine à la conduite en dehors de l'activité professionnelle.

De façon générale, hors peines d'interdiction d'exercer une profession et d'interdiction de gérer une entreprise ou une société industrielle ou commerciale, **l'application des peines complémentaires en matière de fraude fiscale reste modérée.**

ÉVOLUTION DE L'APPLICATION DES PEINES COMPLÉMENTAIRES EN CAS DE FRAUDE FISCALE

	2015		2016		2017		2018		2019		2020		2021		2022	
Condamnations pour fraude fiscale (1)	678		712		730		678		641		434		752		NC(2)	
Peines complémentaires prononcées (3)	205	30,2 %	268	37,6 %	299	41 %	284	41,9 %	253	39,5 %	177	40,8 %	378	50,3 %	503	NC
Dont interdiction d'exercer une profession ou interdiction de gérer	171	25,2 %	223	31,3 %	246	33,7 %	235	34,7 %	173	27 %	120	27,6 %	229	30,5 %	248	NC
Dont privation de droits civiques, civils et de famille			5	0,7 %	3	0,4 %	9	1,3 %	12	1,9 %	2	0,5 %	16	2,1 %	28	NC
Dont affichage, publication de la décision et diffusion	33	4,9 %	40	5,6 %	49	6,7 %	40	5,9 %	68	10,6 %	55	12,7 %	133	17,7 %	227	NC
Dont suspension du permis de conduire	1	0,1 %			1	0,1 %										NC

(1) Source : document de politique transversale (DPT) 2023 « Lutte contre l'évasion fiscale et la fraude en matière d'impositions de toutes natures et de cotisations sociales »

(2) Données figurant dans le DPT 2024 « Lutte contre l'évasion fiscale et la fraude en matière d'impositions de toutes natures et de cotisations sociales »

(3) Source : ministère de la justice-SG-SDSE SID/CASSIOPEE-Traitement DACG/PEPP

B. LA FRAUDE FISCALE FAIT L'OBJET D'UNE DYNAMIQUE DE PÉNALISATION RENFORCÉE

Une dynamique de pénalisation renforcée de la fraude fiscale a été initiée depuis 2017, et portée notamment par **la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.**

L'article 106 de la loi du n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 a rendu **obligatoire le prononcé des peines complémentaires d'interdiction des droits civiques, civils et de famille dont sont passibles les personnes condamnées pour fraude fiscale lorsque le délit est commis en bande organisée ou dans l'une des circonstances aggravantes prévues à l'article 1741 précité**, sauf décision contraire du juge spécialement motivée. Il a également **porté à 3 millions d'euros contre 2 millions auparavant le montant de l'amende applicable en cas de fraude fiscale aggravée**. L'article 23 de la loi du 23 octobre 2018 a ouvert la possibilité de porter ce montant au double du produit tiré de l'infraction.

De façon complémentaire aux mesures prises par la loi de finances pour 2018 concernant le prononcé des peines complémentaires, en vertu de l'article 16 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 qui a modifié les dispositions du onzième alinéa de l'article 1741 du code général des impôts (CGI), **la juridiction ordonne l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci sauf décision contraire du juge spécialement motivée**. Avant l'entrée en vigueur de cette disposition, cette sanction complémentaire était prononcée à titre facultatif par le juge.

En outre, **la peine complémentaire de confiscation**, prévue à l'article 131-21 du code pénal, est applicable de plein droit en cas de fraude fiscale ⁽¹⁾.

(1) *Aux termes de l'article 131-21 du code pénal, la peine de confiscation est* « encourue de plein droit pour les crimes et pour les délits punis d'une peine d'emprisonnement d'une durée supérieure à un an, à l'exception des délits de presse. Sous réserve du dernier alinéa, la confiscation porte sur tous les biens meubles ou immeubles, quelle qu'en soit la nature, divis ou indivis, ayant servi à commettre l'infraction ou qui étaient destinés à la commettre, et dont le condamné est propriétaire ou, sous réserve des droits du propriétaire de bonne foi, dont il a la libre disposition ».

**Les conditions d’affichage et de diffusion prévues
aux articles 131-35 et 131-39 du code pénal**

L’article 131-35 du code pénal précise le contenu et les modalités d’application de la peine d’affichage ou de diffusion de la décision prononcée s’agissant des personnes physiques. Aux termes de cet article :

« La peine d’affichage de la décision prononcée ou de diffusion de celle-ci est à la charge du condamné. Les frais d’affichage ou de diffusion recouvrés contre ce dernier ne peuvent toutefois excéder le maximum de l’amende encourue.

« La juridiction peut ordonner l’affichage ou la diffusion de l’intégralité ou d’une partie de la décision, ou d’un communiqué informant le public des motifs et du dispositif de celle-ci. Elle détermine, le cas échéant, les extraits de la décision et les termes du communiqué qui devront être affichés ou diffusés.

« L’affichage ou la diffusion de la décision ou du communiqué ne peut comporter l’identité de la victime qu’avec son accord ou celui de son représentant légal ou de ses ayants droit.

« La peine d’affichage s’exécute dans les lieux et pour la durée indiqués par la juridiction ; sauf disposition contraire de la loi qui réprime l’infraction, l’affichage ne peut excéder deux mois. En cas de suppression, dissimulation ou lacération des affiches apposées, il est de nouveau procédé à l’affichage aux frais de la personne reconnue coupable de ces faits.

« La diffusion de la décision est faite par le Journal officiel de la République française, par une ou plusieurs autres publications de presse, ou par un ou plusieurs services de communication au public par voie électronique. Les publications ou les services de communication au public par voie électronique chargés de cette diffusion sont désignés par la juridiction. Ils ne peuvent s’opposer à cette diffusion.

« L’affichage et la diffusion peuvent être ordonnés cumulativement. »

L’article 131-39 du code pénal permet l’affichage et la diffusion de la décision prononcée à l’encontre d’une personne morale, soit par la presse écrite, soit par tout moyen de communication au public par voie électronique.

Enfin, l’article 36 de la loi du 23 octobre 2018 a modifié l’article L. 228 du livre des procédures fiscales (LPF) afin de prévoir **la dénonciation obligatoire à l’autorité judiciaire des dossiers de contrôle fiscal ayant donné lieu à des rappels d’impôt supérieurs à 100 000 euros et à l’application des sanctions administratives les plus lourdes, en tenant compte de la réitération**. Il s’agit des sanctions suivantes :

– la majoration de 100 % prévue à l’article 1732 du code général des impôts en cas **d’opposition à un contrôle fiscal** ayant conduit à la mise en œuvre de la procédure d’évaluation d’office prévue à l’article L. 74 du LPF ;

– la majoration de 80 % prévue au *c* du 1 de l’article 1728, aux *b* ou *c* de l’article 1729, au I de l’article 1729-0 A ou au dernier alinéa de l’article 1758 du même code ;

– la majoration de 40 % prévue au *b* du 1 de l'article 1728 ou aux *a* ou *b* de l'article 1729 dudit code, en cas de réitération de son application au cours des six dernières années civiles.

L'article L. 228 du LPF ainsi modifié prévoit également que l'administration est « *tendue de dénoncer les faits au procureur de la République lorsque des majorations de 40 %, 80 % ou 100 % ont été appliquées* » :

– à un député, défini comme « *un contribuable soumis aux obligations prévues à l'article L.O. 135-1 du code électoral* » ;

– à un membre du gouvernement, défini comme « *un contribuable soumis aux obligations prévues à l'article 4 de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique* ;

– à « *un contribuable soumis aux obligations prévues à l'article 11 de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique* », soit notamment les parlementaires européens, les membres des exécutifs et des conseils des principales collectivités territoriales (dont les maires des communes de plus de 20 000 habitants et les adjoints des communes de plus de 100 000 habitants), les membres des cabinets ministériels et des présidents des assemblées parlementaires, les déontologues des assemblées parlementaires, les membres des collèges et commissions de certaines institutions investies de pouvoirs de sanction ainsi que leurs principaux dirigeants, les personnes investies de fonctions ou titulaires d'un emploi par nomination en Conseil des ministres, et les dirigeants de certaines entreprises publiques.

Pour les contribuables cités à l'article 11 de la loi du 11 octobre 2013, l'administration est tenue de dénoncer les faits au procureur de la République lorsque les majorations de 40, 60 ou 80 % ont été appliquées à des droits dont le montant dépasse 50 000 euros.

Avant l'entrée en vigueur l'article 36 de la loi du 23 octobre 2018, l'initiative des poursuites pénales en vue de réprimer la fraude fiscale était réservée à l'administration fiscale, sur décision du ministre en charge du budget et après avis favorable de la commission des infractions fiscales – en conséquence le délit de fraude fiscale ne pouvait être poursuivi d'office par le Parquet : **le mécanisme était connu sous le nom de « verrou de Bercy », qui a ainsi été sensiblement revu par la loi du 23 octobre 2018.**

Cet aménagement du verrou de Bercy s'est accompagné d'une modification du LPF y intégrant un article L. 142 A qui prévoit que les agents des finances publiques « *sont déliés du secret professionnel à l'égard du procureur de la République avec lequel ils peuvent échanger des informations couvertes par ce secret indépendamment de l'existence d'une plainte ou d'une dénonciation déposée en application de l'article L. 228 ou d'une procédure judiciaire en cours* », et ce dans le but de **favoriser et de renforcer le dialogue entre l'autorité judiciaire et l'administration fiscale.**

On constate depuis l'entrée en vigueur de ces dispositions **une progression constante du nombre de saisines de l'autorité judiciaire, qui atteignent près de 1 800 transmissions en 2022, contre 965 en 2019.**

C. LE CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS PRIVE LES CONTRIBUABLES DE LA FACULTÉ D'IMPUTER DES AVANTAGES FISCAUX À L'IR ET À L'IFI SUR LES SUPPLÉMENTS DE DROITS CONSÉCUTIFS À CERTAINES INFRACTIONS FISCALES

L'article 1731 *bis* du code général des impôts (CGI) prévoit **une sanction fiscale en cas de manquements fiscaux graves**, qui consiste à priver les contribuables de la faculté d'imputer certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) sur les suppléments de droits consécutifs à certaines infractions fiscales.

● Ainsi, le 1° de l'article 1731 *bis* interdit, concernant l'impôt sur le revenu, d'imputer sur ces suppléments de droits les différentes réductions d'impôt applicables ainsi que les déficits catégoriels mentionnés à l'article 156 du CGI. Le 2° du même article interdit, pour le calcul de l'IFI, d'imputer la réduction d'impôt au titre des dons aux organismes d'intérêt général prévue à l'article 978 du CGI.

● Les majorations concernées sont les suivantes :

– la majoration de 40 % prévue au *b* du 1 de l'article 1728 du CGI, pour **défaut de production d'une déclaration ou d'un acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure**, et la majoration de 80 % prévue au *c* du 1 du même article **en cas de découverte d'une activité occulte** ;

– les majorations prévues à l'article 1729 du CGI en cas d'**insuffisances, omissions ou inexactitudes constatées dans les déclarations**, au taux de 40 % en cas de **manquement délibéré** et de 80 % en cas d'**abus de droit ou de manœuvres frauduleuses** ;

– la majoration de 100 % prévue au *a* de l'article 1732 du CGI en cas d'**opposition à un contrôle fiscal** ayant conduit à la mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office prévue à l'article L. 74 du LPF ;

– pour le seul établissement de l'IR, la majoration de 80 % prévue au dernier alinéa de l'article 1758 du CGI pour les **revenus constitués par la valeur des biens ou sommes provenant de certaines activités occultes ou illégales**.

Cette sanction s'applique également à **certains rehaussements de droits en cas de méconnaissance d'obligations de déclaration relatives aux comptes et avoirs détenus à l'étranger et aux dispositifs transfrontières**.

● Pour l'établissement de l'IR, sont ainsi visées **les majorations de 40 %** prévues au premier alinéa de l'article 1758 du CGI applicable :

– aux sommes, titres ou valeurs **transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de comptes bancaires non déclarés** dans les conditions prévues par l'article 1649 A du CGI ;

– aux versements faits à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de **contrats d'assurance-vie non déclarés** dans les conditions prévues par l'article 1649 AA du CGI,

– aux **transferts d'argent liquide effectués en méconnaissance d'obligations de déclaration douanière**, par application de l'article 1649 *quater* A du CGI.

• Pour l'établissement de l'IFI, est en outre visée la majoration de 40 % prévue au 5 de l'article 1728 du CGI, **lorsque le dépôt de la déclaration d'imposition à l'IFI fait suite à la révélation d'avoirs à l'étranger qui n'ont pas fait l'objet des obligations déclaratives** prévues aux articles 1649 A et 1649 AA du CGI, ainsi que des obligations déclaratives applicables aux administrateurs d'un trust dont le constituant ou l'un des bénéficiaires a son domicile fiscal en France, par application de l'article 1649 AB du CGI.

• Enfin, l'article 140 de la loi de finances pour 2022 a modifié l'article L. 1731 *bis* du CGI afin de le rendre applicable au régime de majoration établi au I de l'article 1729-0 A du CGI s'élevant à 80 % des droits dus en cas de rectification liée à des avoirs à l'étranger non déclarés.

Cette majoration est appliquée sous deux conditions cumulatives :

– **le compte, contrat de capitalisation ou placement à l'étranger n'a pas été déclaré**, en contradiction avec les dispositions des articles 1649 A, 1649 AA et 1649 AB du CGI ;

– les **montants détenus n'ont pas été inclus dans l'assiette de l'IR ou de l'IFI** et n'ont donc pas fait l'objet des majorations de 40 %, déjà mentionnées, prévues au premier alinéa de l'article 1758 ou au 5 de l'article 1728 du CGI.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Dans ce contexte, **le présent article modifie l'article 1741 du CGI pour y insérer deux nouveaux alinéas visant à compléter les sanctions pénales complémentaires encourues en cas de fraude fiscale aggravée**. Plus précisément, le dispositif met en place une sanction financière supplémentaire directement liée à l'impôt fraudé en **supprimant le droit aux avantages fiscaux offerts par la loi lorsque les contribuables se rendent coupables de manquements fiscaux graves, pénalement répréhensibles**.

La création de cette sanction définie par le Gouvernement comme une sanction **d'indignité fiscale** vise à renforcer l'exemplarité de la sanction pénale en

renforçant le panel de sanctions complémentaires existant en matière de fraude fiscale, conformément aux objectifs fixés par la **feuille de route de « lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques ⁽¹⁾ », présentée en mai 2023 par M. Gabriel Attal, alors ministre chargé des comptes publics. Le dispositif proposé renvoie plus spécifiquement à la mesure 21, qui prévoit également de prononcer des peines de travail d'intérêt général à l'encontre des personnes reconnues coupables de fraude fiscale ou de fraude fiscale aggravée, dans des situations où seules des sanctions pécuniaires sont aujourd'hui prononcées ⁽²⁾.**

Le dispositif proposé vient ainsi **compléter les peines complémentaires** présentées dans le I et notamment les sanctions prévues par l'article 1731 *bis* du CGI, en créant une sanction pénale qui permet de faire **un lien entre l'infraction à l'impôt et les avantages fiscaux offerts aux contribuables.**

Sont visées par le présent dispositif les personnes coupables des délits prévus aux deuxième à huitième alinéas de l'article 1741 du CGI, qui correspondent aux manquements graves aux obligations fiscales, ainsi que les personnes coupables du recel ou blanchiment de ces délits.

Les réductions et crédits d'impôts concernés portent sur l'impôt sur le revenu et sur l'impôt sur la fortune immobilière, pour une durée ne pouvant excéder trois ans débutant à compter de l'imposition des revenus de l'année qui suit celle de la condamnation.

Pour rappel, les crédits d'impôt et les réductions d'impôt sont déduits de l'impôt calculé. Les réductions d'impôt s'imputent sur l'impôt avant imputation d'éventuels crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires et ne peuvent pas donner lieu à remboursement. Contrairement à la réduction d'impôt, si le crédit d'impôt est supérieur au montant de l'impôt, le surplus (ou la totalité pour les contribuables n'étant pas imposables) donne lieu à remboursement. On peut notamment citer les réductions d'impôts au titre des dons, qui ont concerné plus de cinq millions de ménages en 2022, ou le crédit d'impôt au titre de l'emploi d'un salarié à domicile, qui a bénéficié à plus de 4,2 millions de ménages en 2022.

Dans la mesure où ils ne s'analysent pas comme un avantage accordé mais résultent de conventions fiscales, les crédits d'impôt octroyés sur le fondement d'une convention internationale dans le but d'éliminer une double imposition en matière d'IR ou d'IFI sont exclus du champ de la peine complémentaire instituée par le présent article. Pour rappel, les stipulations conventionnelles relatives aux méthodes pour éliminer les doubles impositions traitent de la double imposition juridique, c'est-à-dire des cas où une même personne est imposable au titre d'un même revenu, d'une même fortune ou d'une même succession ou donation par plus

(1) <https://presse.economie.gouv.fr/01062023-dossier-de-presse-feuille-de-route-du-plan-lutte-contre-toutes-les-fraudes-aux-finances-publiques/>

(2) Cette mesure doit être déclinée sous la forme d'une circulaire de politique pénale et facilitée par la mise à disposition par la DGFIP, en lien avec l'Agence du travail d'intérêt général (ATIGIP), d'une offre de TIG dans les trésoreries-amendes pour accueillir des personnes coupables de fraude fiscale.

d'un État. Elles n'ont pas pour objectif de traiter de la double imposition dite économique, c'est-à-dire du cas où deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu, d'une même fortune, d'une même succession ou donation ⁽¹⁾.

Compte tenu du rôle que la création de cette peine complémentaire est appelée à jouer pour renforcer la pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale, le rapporteur général propose d'adopter cet article sans modification.

*

* *

(1) Voir BOI-INT-DG-20-20-100, paragraphe 20.

Article 22

**Renforcement du contrôle des prix de transfert
des entreprises multinationales**

Résumé du dispositif proposé

Le présent article met en œuvre deux mesures annoncées dans le cadre du plan de lutte contre la fraude fiscale, sociale et douanière, présenté par le ministre chargé des comptes publics en juin 2023.

Il prévoit en premier lieu de renforcer les obligations incombant aux grands groupes s'agissant de la documentation relative aux prix de transfert qu'ils tiennent à disposition de l'administration fiscale. À cette fin, le présent article confère à cette documentation un caractère opposable, permettant à l'administration de réintégrer les bénéfices indûment transférés à l'étranger sur le fondement d'une divergence entre la politique de prix déclarée par l'entreprise et celle qu'elle pratique effectivement. De surcroît, il abaisse le seuil de déclenchement de l'obligation documentaire de 400 millions à 150 millions d'euros de chiffre d'affaires ou d'actif brut. Cet article prévoit par ailleurs de porter l'amende plancher pouvant être prononcée à l'encontre des entreprises ne produisant pas une documentation complète à 50 000 euros.

En second lieu, le présent article tire les conséquences de l'actualisation des instructions formulées par l'OCDE en matière de contrôle des actifs incorporels difficiles à évaluer. Il prévoit :

- le droit pour l'administration fiscale de rectifier la valeur de tels actifs incorporels sur la base d'éléments postérieurs à l'exercice au cours duquel la transaction a eu lieu ;
- d'étendre, pour le contrôle des actifs incorporels difficiles à évaluer, le droit de reprise de l'administration au-delà du délai de droit commun et d'autoriser la réalisation d'une nouvelle vérification de comptabilité pour un impôt ou une période déjà vérifiés.

Dernières modifications intervenues

L'article 107 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 a modifié le contenu et la forme de l'obligation documentaire à laquelle doivent se conformer les grands groupes en reprenant le contenu des instructions formulées par l'OCDE en matière de contrôle des prix de transfert.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté cet article sans modification. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

A. LE CONTRÔLE DE L'ADMINISTRATION FISCALE EN MATIÈRE DE TRANSFERTS INDIRECTS DE BÉNÉFICES ENTRE ENTREPRISES LIÉES

1. L'étendu du droit de rectification de l'administration en matière de prix de transfert

Les prix de transfert correspondent, selon la définition donnée par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), aux « *prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées* » établies dans un autre pays. Les prix de transfert relèvent donc de l'activité normale d'un groupe multinational.

À la différence de deux entreprises indépendantes réalisant une transaction, dont les relations commerciales sont généralement définies par des mécanismes de marché, **les entreprises associées peuvent fixer dans leurs relations des conditions spéciales ayant une influence sur le prix qu'elles pratiquent et, dans certains cas, ne disposent pas d'éléments comparables suffisants pour déterminer le prix de leurs transactions.** Ces contraintes particulières sont ainsi source de complexité pour les groupes d'entreprises multinationales cherchant à définir leurs prix de transfert.

Du point de vue fiscal, **les prix de transfert jouent un rôle important s'agissant de la répartition entre les États de la base taxable au titre de l'impôt sur les bénéfices des entreprises**, dès lors qu'une transaction intragroupe a pour conséquence d'augmenter le résultat de la société qui facture la cession d'un actif ou la prestation d'un service et de diminuer le résultat de celle qui lui est liée.

Pour cette raison, l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE ⁽¹⁾ prévoit que les prix de transfert doivent être déterminés conformément au **principe de pleine concurrence**, ce qui signifie que le prix pratiqué entre deux sociétés liées doit refléter celui qui aurait été pratiqué par deux entreprises indépendantes sur le marché.

Les prix de transfert peuvent toutefois donner lieu par certaines entreprises à l'exploitation de marges de manœuvre sur la localisation de leur résultat : à des fins de planification fiscale, elles peuvent être amenées à piloter, sinon manipuler, le prix d'une transaction afin de majorer le résultat d'une de leur entité établie dans un pays à faible fiscalité et minorer le résultat de celle située dans un pays imposant plus fortement les bénéficiaires. Ce sujet a récemment été traité dans le cadre d'un

(1) *Le modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune a pour objectif de fournir des outils aux pays membres de l'OCDE pour régler uniformément les problèmes les plus récurrents en matière de double imposition internationale. Les dispositions de ce modèle sont désormais largement admises et sont insérées dans la plupart des conventions bilatérales.*

rapport portant sur les différentiels de fiscalité entre entreprises ⁽¹⁾, dont il ressort notamment que la valorisation des actifs incorporels constitue une difficulté importante en matière de contrôle des prix de transfert .

Le contrôle des transactions intragroupes revêt donc une importance particulière pour l'administration fiscale, qui s'assure que le résultat déclaré par une entreprise correspond à ses activités sur le territoire national.

Conformément à l'article 9 du modèle de convention de l'OCDE précité, **l'article 57 du code général des impôts (CGI)** prohibe ainsi le transfert indirect de bénéfices au profit d'entreprises situées à l'étranger contrôlant des entreprises françaises ou placées sous leur dépendance ; le cas échéant, ce même article prévoit la réintégration des bénéfices indirectement transférés dans la comptabilité des entreprises exploitées en France. Cette incorporation s'opère soit par voie de majoration ou diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen.

De surcroît, lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un régime dit à fiscalité privilégié ou situées dans un État ou territoire non coopératif (ETNC), les conditions d'imposition des bénéfices transférés hors du territoire national sont simplifiées : dans ce cas, les critères requis en matière de contrôle et de dépendance ne sont pas exigés.

(1) MM. Éric Coquerel et Jean-René Cazeneuve, rapport d'information n° 1538 déposé par la commission des finances en conclusion des travaux d'une mission sur les différentiels de fiscalité entre entreprises, juillet 2023.

Les régimes fiscaux privilégiés et les ETNC

Les régimes fiscaux privilégiés, définis à l'article 238 A du CGI, sont ceux dans lesquels les bénéficiaires ou les revenus des sociétés ne sont pas imposables ou sont assujettis à un impôt dont le montant est inférieur de 40 % ou plus à celui de l'impôt applicable en France.

Les États ou territoires non coopératifs sont quant à eux définis à l'article 238-0 A du CGI ⁽¹⁾. Ceux-ci sont identifiés chaque année par arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget sur le fondement de critères définis par le droit national relatifs aux échanges d'information. La liste des ETNC intègre également les pays qui figurent sur la liste européenne des États non coopératifs (dite liste noire) s'ils facilitent la création de dispositifs extraterritoriaux dépourvus de substance économique réelle et destinés à attirer des bénéficiaires, ou s'ils ne respectent pas au moins un des critères définis par le Conseil de l'Union européenne en matière de transparence fiscale et d'équité fiscale ⁽²⁾.

2. Les obligations documentaires des entreprises multinationales

Le contrôle des prix de transfert par l'administration fiscale a lieu lors des vérifications de comptabilité qu'elle réalise auprès des entreprises ⁽³⁾. Dans ce cadre, les entreprises doivent pouvoir justifier de leur politique de prix de transfert, notamment en ce qui concerne la pertinence de la méthode retenue et sur la normalité de la rémunération pratiquée.

a. Les obligations documentaires des entreprises de grande taille en matière de prix de transfert

À cette fin, en application de l'article L. 13 AA du livre des procédures fiscales (LPF), **certaines entreprises établies en France doivent tenir à disposition de l'administration une documentation** permettant de justifier des prix de transfert qu'elles pratiquent avec leurs sociétés associées. Cette obligation, qui s'ajoute à l'obligation pour les groupes dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'euros de déposer une déclaration d'activité pays par pays ⁽⁴⁾, concerne les entreprises :

– dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe ou l'actif brut figurant au bilan excède **400 millions d'euros** ;

– détenant plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité située en France ou à l'étranger qui répond au critère précédent ;

(1) En vertu des dispositions d'un arrêté du 3 février 2023, les ETNC se composent des Îles vierges britanniques, des Seychelles, d'Anguilla, du Panama, des Bahamas, des Îles Turques et Caïques, du Vanuatu, des Fidji, du Guam, des Îles Vierges américaines, des Palaos, de Samoa et de Trinité et Tobago.

(2) Annexe V des conclusions adoptées par le Conseil de l'Union européenne le 5 décembre 2017.

(3) Article L. 13 du livre des procédures fiscales.

(4) Article 223 quinquies C du CGI.

– placées sous le contrôle majoritaire d’une entité répondant au premier critère ;

– ou qui appartiennent à un groupe fiscalement intégré lorsque ce groupe est composé d’au moins une entité dont le chiffre d’affaires ou l’actif brut est supérieur à 400 millions d’euros.

● La forme que prend cette documentation et son contenu ont été modifiés par l’article 107 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 afin de correspondre au standard élaboré par l’OCDE dans le cadre de l’action 13 du projet BEPS (*Base erosion and profit shifting*). Ces documents, en application du II de l’article L. 13 AA du LPF précité, se composent d’une partie comprenant des informations sur le groupe d’entreprises associées et d’une partie relative à l’entreprise vérifiée.

La première partie de la documentation, nommée « fichier principal », comprend principalement les sources importantes des bénéficiaires du groupe, une description de sa chaîne d’approvisionnement, une description des accords importants de prestation de services entre entreprises associées, une analyse fonctionnelle décrivant les contributions des entités du groupe à la création de valeur, une description des opérations importantes de réorganisation de l’entreprise ou encore une liste des actifs incorporels qui sont importants pour l’établissement des prix de transfert.

La seconde partie, nommée « fichier local », comprend notamment une description de la stratégie d’entreprise, une description des transactions importantes avec des entreprises associées, le montant des paiements et recettes intragroupes pour chaque catégorie de transaction, la copie de l’ensemble des accords intragroupes, une indication de la méthode de détermination des prix de transfert pour chaque catégorie de transaction, une description des transactions comparables sur le marché libre, une justification de l’application du principe de pleine concurrence ainsi que les comptes financiers de l’entreprise.

Par ailleurs, lorsque des transactions sont réalisées avec des entreprises situées dans un ETNC, **l’article L. 13 AB du LPF prévoit l’obligation pour l’entreprise bénéficiaire des transferts de produire une documentation complémentaire** comprenant l’ensemble des documents exigés des sociétés passibles de l’impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultat.

● Dans le cas où les documents respectivement mentionnés aux articles L. 13 AA et L. 13 AB du LPF ne sont pas intégralement remis à l’administration à la date d’engagement de la vérification de comptabilité, le III de l’article L. 13 AA du livre des procédures fiscales précité prévoit que l’administration adresse à l’entreprise une mise en demeure expirant au terme d’un délai de trente jours. **Le défaut de réponse à l’issue de ce délai entraîne l’application d’une amende** dont le montant, en application des dispositions de l’article 1735 *ter* du CGI, ne peut être inférieur à **10 000 euros** et peut atteindre le plus élevé des montants suivants :

– 0,5 % du montant des transactions concernées par les documents qui n’ont pas été remis à l’administration ;

– 5 % des rectifications du résultat effectuées par l’administration sur le fondement de l’article 57 du CGI.

Par ailleurs, en cas de défaut de réponse de la part du contribuable, l’article 57 du CGI prévoit que les bases d’imposition de l’entreprise sont évaluées par l’administration conformément aux règles de la procédure de rectification contradictoire définies par les articles L. 57 à L. 61 du livre des procédures fiscales.

• Toutefois, **la documentation présentée par les entreprises en application de l’article L. 13 AA du LPF n’est juridiquement pas opposable** : aucune sanction n’est prévue dans le cas où une entreprise pratique une politique de prix de transfert s’écartant des principes exposés dans sa documentation. Dans ce cas, l’administration fiscale s’assure que la méthode retenue par la société est conforme au principe de pleine concurrence et, le cas échéant, rectifie les comptes de l’entreprise contrôlée en application des dispositions de l’article 57 du CGI.

b. Les obligations documentaires incombant aux autres entreprises en matière de prix de transfert

Les entreprises qui n’entrent pas dans le champ d’application de l’article L. 13 AA du livre des procédures fiscales et pour lesquelles l’administration présume la réalisation d’un transfert indirect de bénéfices sont soumise aux obligations mentionnées à l’article **L. 13 B du livre des procédures fiscales**.

Cet article prévoit que l’administration peut exiger de la part de l’entreprise contrôlée la remise des informations suivantes :

– la nature des relations entre l’entreprise et les entreprises exploitées hors de France avec lesquelles une présomption de transfert de bénéfices est établie ;

– la nature des opérations réalisées par l’entreprise contrôlée avec ses entreprises associées et la méthode de détermination des prix qu’elle retient ;

– le traitement fiscal réservé à ces mêmes opérations.

Dans ce cadre, le délai de réponse de l’entreprise est fixé par l’administration et ne peut être inférieur à deux mois ; il peut être prorogé sur demande sans pouvoir excéder trois mois au total.

B. LE CAS PARTICULIER DES ACTIFS INCORPORELS DIFFICILES À ÉVALUER

1. Les méthodes de valorisation des actifs incorporels difficiles à évaluer

La définition des actifs incorporels difficiles à évaluer résulte des dispositions de la directive (UE) 2018/822 du conseil du 25 mai 2018 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal pour les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (dite DAC 6) et a été transposée en droit interne au 2° du E du II de l'article 1649 AH du CGI.

Elle recouvre l'ensemble des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre entreprises associées, **il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables et pour lesquels les projections de revenus futurs sont hautement incertaines.**

Faute d'élément tangible pour valoriser ces actifs, la détermination du prix de transfert est donc particulièrement complexe pour l'administration fiscale, qui est tributaire des informations fournies par le contribuable pour examiner la conformité du prix de transfert au principe de pleine concurrence.

Pour remédier à cette asymétrie d'information et faciliter la valorisation des actifs difficiles à évaluer, **l'OCDE a actualisé en juin 2018 ses instructions relatives aux principes applicables en matière de prix de transfert**, relevant de l'action 8 du projet BEPS⁽¹⁾. Ces instructions recommandent aux administrations fiscales d'utiliser les résultats *ex post* de l'actif incorporel transféré comme « *présomption d'éléments probants relatifs au bien-fondé des accords de prix ex ante* ». Les résultats financiers de l'entreprise postérieurs à la transaction doivent ainsi faciliter la détermination d'un prix de pleine concurrence et le contrôle du prix qui a effectivement été fixé.

Pour autant, **l'OCDE fixe plusieurs limites à l'utilisation de cette méthode**, lorsque :

– le contribuable fournit les « *informations détaillées des prévisions ex ante utilisées au moment du transfert pour déterminer les accords de prix, notamment les modalités de prise en compte des risques dans les calculs pour déterminer le prix et le bien-fondé de sa prise en compte des événements raisonnablement prévisibles et des autres risques [...]* »

– le contribuable fournit des preuves fiables que la différence entre les prévisions financières et les résultats réels est due « *à des développements ou événements imprévisibles survenant après la détermination du prix que les entreprises associées ne pouvaient pas prévoir* », ou à « *la réalisation de la probabilité d'occurrence des résultats prévisibles et au fait que ces probabilités*

(1) OCDE, *Instructions à l'intention des administrations fiscales sur l'application de l'approche relative aux actifs incorporels difficiles à valoriser, Cadre inclusif sur le BEPS, action 8, juin 2018.*

n'étaient pas surestimées ou sous-estimées de manière significative au moment de la transaction » ;

– toute différence significative entre les projections financières et les résultats réels produits par les actifs incorporels *« n'a pas pour effet de réduire ou d'augmenter la rémunération des actifs incorporels difficiles à valoriser de plus de 20 % par rapport à la rémunération définie au moment de la transaction » ;*

– *« une durée de commercialisation de cinq ans s'est écoulée après l'année au cours de laquelle l'actif incorporel difficile à valoriser a généré pour la première fois des revenus d'une partie non liée pour le cessionnaire »* et, pendant cette période de commercialisation, les résultats n'ont pas excédé de plus de 20 % les prévisions financières ⁽¹⁾ ;

– le transfert de l'actif incorporel difficile à valoriser est couvert par *« un accord préalable en matière de prix de transfert bilatéral ou multilatéral »*.

Les accords préalables de prix de transfert

L'accord préalable en matière de prix de transfert vise à sécuriser les entreprises multinationales sur leur politique de prix. Cet accord peut être conclu entre l'administration et l'entreprise – il s'agit dans ce cas d'un accord unilatéral – ou avec une administration étrangère – il s'agit alors d'un accord bilatéral, dont les effets sont subordonnés à l'adhésion des entreprises concernées.

Le contenu de l'accord permet de déterminer préalablement aux transactions qu'une entreprise est susceptible de réaliser avec les sociétés qui lui sont liées l'ensemble des critères nécessaires à la détermination des prix de transfert. En vertu des dispositions de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, les entreprises ayant conclu un tel accord bénéficient par ailleurs d'une garantie contre les changements de doctrine de l'administration fiscale.

2. Un contrôle des transferts d'actifs incorporels réalisé par l'administration en application des règles de vérification de droit commun

La procédure de droit commun en matière de vérification de comptabilité offre un certain nombre de garanties au contribuable :

– l'information du contribuable, qui recouvre la remise de la charte du contribuable vérifié ⁽²⁾ et l'envoi d'un avis de vérification de comptabilité ⁽³⁾ ;

– l'assistance d'un conseil ⁽⁴⁾ ;

(1) Les instructions de l'OCDE précise que dans le cas où l'actif transféré est affecté à un nouvel usage ou un usage supplémentaire, la période prise en compte recommence avec la nouvelle commercialisation.

(2) Article L. 10 du livre des procédures fiscales.

(3) Article L. 47 du livre des procédures fiscales.

(4) Ibid.

– en application de l'article L. 51 du livre des procédures fiscales, l'impossibilité pour l'administration, sauf exception ⁽¹⁾, de renouveler une vérification de comptabilité pour un impôt ou une période déterminée ;

– aux termes des dispositions de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, la limitation du droit de reprise de l'administration à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'impôt est dû.

L'application de ces deux dernières garanties fait obstacle à la mise en œuvre des instructions formulées par l'OCDE en matière de contrôle des actifs incorporels difficile à évaluer. En effet, l'impossibilité de procéder à un nouveau contrôle pour un impôt ou une période déjà vérifié et le délai de prescription **empêchent la prise en compte d'éléments nouveaux pour les confronter aux hypothèses formulées par les entreprises lors de la transaction d'actifs corporels difficiles à évaluer.**

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article résulte des annonces formulées par le ministre chargé des comptes publics dans le cadre du plan de lutte contre la fraude fiscale, sociale et douanière, présenté en juin 2023. Ses dispositions correspondent ainsi aux mesures 24 et 25 du plan et relèvent du volet intitulé « Renforcer la position de l'administration fiscale vis-à-vis des multinationales en matière de contrôle des prix de transfert ».

A. LE RENFORCEMENT DES OBLIGATIONS DOCUMENTAIRES DES ENTREPRISES EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT

• Le **a du 1° du I** complète l'article 57 du CGI et prévoit de rendre opposable la documentation présentée par les entreprises à l'administration fiscale en application des articles L. 13 AA et L. 13 AB du livre des procédures fiscales. Les dispositions de ce nouvel article ont pour objectif de responsabiliser les entreprises sur la documentation qu'elles produisent et de renforcer l'efficacité des contrôles fiscaux.

En conséquence, en cas de divergence entre les méthodes de détermination des prix figurant dans cette documentation et la politique de prix pratiquée par l'entreprise, l'écart entre le résultat et le montant qu'il aurait atteint en application des principes figurant dans la documentation est réputé constituer un transfert de bénéfices indirect devant être réintégré dans la comptabilité de l'entreprise en application de l'article 57 du CGI.

(1) Cette règle ne s'applique toutefois pas dans un nombre limitativement énuméré de cas, portant notamment sur les vérifications portant sur des opérations déterminées, l'établissement d'un procès-verbal de flagrante fiscale ou l'examen de la comptabilité des sociétés mères des groupes fiscalement intégrés.

Toutefois, la présomption de transfert indirect de bénéfices n'est pas irréfragable, le contribuable pouvant, dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire, apporter la preuve de la régularité de la politique de prix de transfert qu'il a effectivement pratiquée. Cette disposition permet notamment de prévenir le risque de rupture d'égalité devant les charges publiques entre les contribuables ne produisant pas une documentation complète et ceux s'écartant des principes exposés dans leurs documents, conformément à la jurisprudence du Conseil constitutionnel en matière de lutte contre l'évasion fiscale ⁽¹⁾.

● Le **2° du I** propose de porter de 10 000 à 50 000 euros le montant de l'amende plancher prévue à l'article 1735 *ter* du CGI en cas de défaut de production de la documentation relative aux prix de transfert à la suite d'une demande formulée par l'administration. Selon l'évaluation préalable du présent article, ce montant de 10 000 euros, inchangé depuis 2010, se révélait insuffisamment dissuasif pour certaines entreprises réalisant peu d'opérations intragroupes et moins coûteux que le règlement « *des honoraires facturés par certains cabinets d'avocats pour la préparation de la documentation requise* ». Le rehaussement du montant minimal de cette amende vise ainsi à prévenir la réalisation de tels arbitrages.

● Le **1° du II** élargit le champ des entreprises devant tenir à la disposition de l'administration une documentation relative à leurs prix de transfert en abaissant le seuil de chiffre d'affaires et d'actif brut prévu à l'article L. 13 AA du livre des procédures fiscales de 400 à 150 millions d'euros. En application du **III** du présent article, cet abaissement s'applique pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2024.

Ce seuil de 150 millions d'euros se rapproche de ceux retenus par d'autres pays membres de l'OCDE (50 millions d'euros en Belgique, aux Pays-Bas et en Autriche, 100 millions d'euros en Allemagne) ; il vise par ailleurs à accélérer les opérations de vérification réalisées par l'administration auprès des entreprises dont le chiffre d'affaires ou l'actif brut est compris entre 150 et 400 millions d'euros et à améliorer la qualité des informations transmises à l'administration ⁽²⁾.

B. LE RENFORCEMENT DES OUTILS DE CONTRÔLE DES ACTIFS INCORPORELS DIFFICILES À ÉVALUER

● Le **b du 1° du I** du présent article insère un article 238 *bis-0 I ter* au sein du CGI prévoyant la possibilité pour l'administration de rectifier la valeur d'un actif

(1) Dans une décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, le Conseil constitutionnel a admis la constitutionnalité d'une disposition portant sur le régime fiscal d'opérations réalisées avec des ETNC sous la réserve que, à l'instar de ce que le législateur a prévu pour d'autres dispositifs fiscaux applicables à ce type d'opérations, le contribuable puisse être admis à apporter la preuve d'avoir agi dans un but qui n'est pas exclusivement fiscal.

(2) Comme indiqué précédemment, pour les entreprises ne relevant pas du régime de l'article L. 13 AA du LPF, la documentation demandée par l'administration en application de l'article L. 13 B du LPF est moins exhaustive.

ou d'un droit incorporel difficile à évaluer sur la base de résultats postérieurs à l'exercice au cours duquel a eu lieu la transaction.

Ce nouvel article vise à appliquer la méthode prescrite par l'OCDE dans le cadre de l'action 8 du projet BEPS afin de vérifier la conformité des modalités de transfert des actifs corporels au principe de pleine concurrence.

De plus, l'article 238 *bis-0 I ter* reprendrait intégralement les cas dérogatoires figurant dans les instructions de l'OCDE pour lesquels la rectification de la valeur d'un actif n'est pas autorisée, à savoir :

– la remise par le contribuable d'informations détaillées sur les prévisions retenues pour déterminer l'accord de prix – notamment les modalités de prise en compte des risques et des événements raisonnablement prévisibles ainsi que leur probabilité de réalisation – et la preuve que la différence entre la prévision et les résultats réels résulte de facteurs imprévisibles survenant lors de la détermination du prix. Ces éléments doivent également démontrer que les probabilités d'occurrence d'un résultat prévisible n'ont pas été sous estimées ou surestimées de manière significative au moment de la transaction ;

– la couverture du transfert par un accord préalable en matière de prix bilatéral ou multilatéral ;

– la constatation d'un écart inférieur à 20 % entre la valorisation résultant des prévisions réalisées au moment de la transaction et celle constatée au vu des résultats réels ;

– l'expiration d'un délai de commercialisation de cinq ans après l'année au cours de laquelle l'actif a généré pour la première fois des revenus provenant d'une entité non liée au cessionnaire, sous réserve que durant cette période l'écart entre les prévisions établies au moment de la transaction et les résultats réels soit inférieur à 20 %.

• Les **2° et 3° du II** du présent article adaptent les règles de vérification de comptabilité aux spécificités des actifs incorporels difficiles à évaluer afin de rendre plus effectif leur contrôle, tel qu'adapté aux instructions de l'OCDE :

– le **2° du II** modifie l'article L. 51 du livre des procédures fiscales et prévoit que dans le cadre de la procédure de rectification de la valeur d'un actif incorporel (créée au *b* du 1 du I) l'administration peut procéder à une nouvelle vérification de comptabilité pour un impôt ou une période dont la vérification est achevée ;

– le **3° du II** insère un article L. 171 B dans le CGI qui étend le droit de reprise de l'administration fiscale en matière d'actifs incorporels difficiles à évaluer jusqu'à la fin de la sixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

*

* *

Article 23

Aménagement des modalités de réalisation des contrôles fiscaux

Résumé du dispositif et effets principaux

Le présent article vise à autoriser l'administration à prendre l'initiative d'une délocalisation des contrôles de la comptabilité des contribuables et de la régularité de la délivrance des reçus, attestations ou autres documents délivrés aux contribuables par les organismes bénéficiaires de dons et de versements, jusqu'alors réservée au contribuable. Cette modification répond à un objectif de renforcement de la sécurité des agents et d'amélioration des conditions matérielles des contrôles, dans le respect des garanties prévues pour le contribuable.

Il vise également à assouplir les conditions dans lesquelles les agents des finances publiques peuvent être autorisés à exercer leurs missions de façon anonyme en cas de risque de mise en danger de leur vie ou intégrité physique ou de celles de leurs proches.

Dernières modifications législatives intervenues

L'article 18 de la loi n° 2021-1109 du 24 août 2021 confortant le respect des principes de la République a modifié l'article L. 14 A du LPF afin de permettre à l'administration fiscale de contrôler le respect par l'organisme de l'ensemble des conditions légales d'application du régime fiscal du mécénat.

L'article L. 286 B du LPF a été créé par l'article 174 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020.

Principaux amendements adoptés par la commission des finances

La commission a adopté cet article sans modification. Elle a ensuite rejeté la première partie du projet de loi de finances pour 2024.

I. L'ÉTAT DU DROIT

A. LES CONTRÔLES FISCAUX EXTERNES ONT PAR PRINCIPE LIEU DANS LES LOCAUX DU CONTRIBUABLE CONCERNÉ, SAUF DEMANDE EXPRESSE DE SA PART

1. Les vérifications de comptabilité

Une **vérification de comptabilité**, telle que régie par les articles L. 13 à L. 13 BA du livre des procédures fiscales (LPF), désigne un ensemble d'opérations ayant pour objet d'examiner, sur place, la comptabilité d'une entreprise individuelle ou instituée sous forme de société ou d'une personne de droit public qui serait

passible de l'impôt sur les sociétés ⁽¹⁾ ou encore soumise à la TVA ⁽²⁾, et de la confronter à certaines données de fait ou matérielles afin de **contrôler les déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les rectifications nécessaires**, qu'il s'agisse de revenus catégoriels soumis à l'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de taxes sur le chiffre d'affaires ou de droits d'enregistrement ⁽³⁾. La liste des catégories d'entreprises concernées par les vérifications de comptabilité est définie par l'article L. 13 du LPF, qui renvoie en premier lieu aux « *contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables* ».

Une telle vérification ⁽⁴⁾ a ainsi pour objectif de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites par le contribuable. Cela implique, au-delà d'un simple examen de comptabilité, de confronter des renseignements extracomptables aux données comptables qui se trouvent à la base des déclarations souscrites.

En contrepartie du droit pour l'administration d'effectuer des vérifications de comptabilité, **le contribuable bénéficie d'une série de garanties, consistant en diverses obligations devant être respectées par les services traitants sous peine de nullité du contrôle exercé et des rehaussements qui peuvent en découler**. Ces garanties sont définies pour la plupart par les articles L. 47 à L. 52 A du LPF (information préalable du contribuable par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification précisant notamment les années soumises à vérification et la faculté du contribuable de se faire assister par un conseil, durée maximale de la vérification ⁽⁵⁾, etc.).

En outre, en application du I de l'article L. 13 du LPF, la vérification de comptabilité se déroule, par principe, dans **les locaux du contribuable** (siège social, établissement principal). La vérification de comptabilité a donc été définie comme un contrôle « sur place ». Pour rappel, en 2022, les opérations de contrôle fiscal sur place, principalement dans les entreprises, ont permis de mettre en recouvrement 8,8 milliards d'euros de droits et pénalités, soit une augmentation d'un milliard d'euros (+ 13 %) par rapport à l'année 2021 ⁽⁶⁾.

Depuis le 1^{er} janvier 2014, les entreprises concernées par les vérifications de comptabilité et qui tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés doivent, en cas de contrôle, la remettre sous forme dématérialisée à l'administration.

(1) Article 206 du code général des impôts. Les sociétés suivantes sont assujetties à l'IS : les sociétés anonymes (SA), les sociétés à responsabilité limitée (SARL), les sociétés par actions simplifiées (SAS), sous certaines conditions, les sociétés d'exercice libéral (SEL, SELARL), les sociétés en commandite par actions (SCA), les sociétés civiles ayant une activité industrielle ou commerciale.

(2) Articles 256 B et 206 A du CGI. Toute personne physique ou morale exerçant de manière indépendante une activité économique lucrative à titre habituel est assujettie à la TVA.

(3) BOI-CF-DG-40-20, paragraphe 40.

(4) Il existe d'autres types de vérifications : l'examen de comptabilité, l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) et la vérification de valeur déclarée ou autre.

(5) Pour les petites entreprises, cette durée maximale est fixée, sauf exceptions, à trois mois.

(6) <https://presse.economie.gouv.fr/23022023-bilan-de-la-lutte-contre-des-fraudes-fiscale-douaniere-et-sociale-les-chiffres-cles-de-lannee-2022/>

Les fichiers doivent être conformes aux normes définies par le I de l'article L. 47 A I du LPF.

Toutefois, **la jurisprudence a admis que l'examen des pièces comptables puisse exceptionnellement se dérouler hors de l'entreprise à la condition expresse que cette pratique n'ait pas pour effet de priver le contribuable des garanties prévues par la loi pour les contrôles sur place** ⁽¹⁾. Il s'agit notamment des cas où le contribuable ne dispose plus de siège social ni de locaux, ou lorsque la comptabilité est conservée dans un autre lieu. La vérification peut ainsi avoir lieu dans **les bureaux de l'administration ou dans les bureaux de l'expert-comptable ou de l'avocat de l'entreprise**, mais en aucun cas au domicile du vérificateur.

La jurisprudence, réaffirmée par la charte des droits et obligations du contribuable vérifié ⁽²⁾, prévoit également que **seul le contribuable vérifié a la possibilité de demander que les opérations de contrôle se déroulent ailleurs que dans son entreprise**. Cette demande doit être formalisée par écrit et acceptée par le vérificateur, et doit être exclusive de toute pression ou incitation.

Dans le cas d'un contrôle effectué dans les bureaux de l'administration, les documents doivent être prélevés et restitués dans des conditions qui n'autorisent aucune contestation sur leur nombre ou leur nature et permettent aux contribuables vérifiés d'assurer leur défense en toute connaissance de cause et sur la base de tous les éléments utilisés par le vérificateur ⁽³⁾. **La jurisprudence a défini des conditions strictes pour encadrer le déplacement des documents de comptabilité d'une entreprise, qui s'articulent autour de trois principes :**

- **l'emport des documents** (demande écrite préalable du contribuable, primordialité du caractère préalable de la demande, remise au contribuable par le vérificateur d'un reçu détaillé des documents emportés) ⁽⁴⁾ ;
- **la restitution des documents**, qui doit avoir lieu dans un temps utile permettant au contribuable de discuter les premiers résultats de la première vérification avant la clôture des opérations sur place, qui correspond à la dernière intervention sur place du vérificateur ;

(1) BOI-CF-PGR-20-2, paragraphe 80. Voir notamment CE, arrêt du 19 avril 2022, n° 442234.

(2) *Élaborée par la direction générale des finances publiques, la charte des droits et obligations du contribuable vérifié a pour objet de faire connaître au contribuable de manière concrète les garanties dont il bénéficie lorsque il fait l'objet d'une vérification de comptabilité, d'un examen de comptabilité ou d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle. Les dispositions contenues dans cette charte, mise à jour annuellement, sont opposables à l'administration. La dernière version de la charte date de 2022 : https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dsfp/contrôle_fiscal/organisation_fonctionnement/charte_contribuable_2022_janvier.pdf?v=1670509502*

(3) BOI-CF-PGR-20-20, paragraphe 100

(4) Voir notamment les arrêts CE, 17 février 1986, n°49926 sur la forme de la demande écrite ; CE, 7 mai 1982, n° 21872 sur les règles encadrant la primordialité de la demande ; CE, 21 octobre 1987, n°60512 sur la remise d'un reçu signé par le vérificateur et par le contribuable vérifié,

- **la possibilité d'un débat oral et contradictoire**, qui ne doit en aucun cas être remis en cause par le déplacement des documents comptables hors des locaux de l'entreprise.

La jurisprudence accorde une importance régulière à la possibilité du débat oral et contradictoire, régulièrement réaffirmée par le Conseil d'État ⁽¹⁾. Il en résulte que les périodes d'examen des documents hors du siège de l'entreprise doivent en pratique alterner avec des interventions du vérificateur chez le contribuable, et que les documents doivent être restitués suffisamment tôt au contribuable afin qu'il soit en leur possession lors de la discussion des premiers résultats. En cas de contrôle effectué sur des documents dématérialisés, la possibilité du débat oral et contradictoire doit être également garantie.

2. Le contrôle des organismes bénéficiaires de dons et versements

Les contrôles prévus à l'article L. 14 A du LPF, qui portent sur les organismes bénéficiaires de dons et versements, ont également lieu par principe sur place ⁽²⁾. Il s'agit des contrôles de « *la régularité de la délivrance des reçus, des attestations ou de tous autres documents par lesquels les organismes bénéficiaires de dons et versements indiquent à un contribuable qu'il est en droit de bénéficiaire [de certaines] réductions d'impôt* » ⁽³⁾. Ces réductions d'impôts renvoient aux dispositifs suivants :

- la réduction d'impôt sur le revenu de 66 % – dans la limite de 20 % du revenu imposable – du montant des dons et versements effectués au profit des organismes définis à l'article 200 du CGI (« RI dons »). La réduction est portée à 75 % pour les versements effectués au profit d'organismes sans but lucratif qui procèdent à la fourniture gratuite de repas à des personnes en difficulté, qui contribuent à favoriser leur logement ou qui procèdent, à titre principal, à la fourniture gratuite des soins mentionnés au 1° du 4 de l'article 261 du CGI à des personnes en difficulté (dispositif « Coluche ») ;
- une réduction d'impôt sur les versements effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au profit d'organismes définis à l'article 238 bis du CGI (« RI mécénat ») ;
- une réduction de 75 % de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) du montant des dons en numéraire et dons en pleine propriété de titres de

(1) CE, arrêt du 31 mai 2000, n° 178122, CE, arrêt du 7 décembre 1983, n° 36722, CE, arrêt du 25 septembre 1989, n° 59495, CE, arrêt du 26 mai 1982, n° 26230, CE, arrêt du 28 janvier 1987, n° 48571.

(2) Il peut s'agir du principal établissement de l'organisme, du lieu de son siège ou de sa direction effective, mais encore de tous locaux professionnels où se situent les documents et pièces permettant de réaliser le contrôle. Voir BOI-CF-COM-20-40, paragraphe 70.

(3) L'article L. 14 A du LPF a été modifié par le V de l'article 18 de la loi n° 2021-1109 du 24 août 2021 confortant le respect des principes de la République : outre le contrôle de concordance des montants portés sur les reçus fiscaux, l'administration fiscale peut désormais contrôler le respect par l'organisme de l'ensemble des conditions légales d'application du régime fiscal du mécénat.

sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger effectués au profit d'organismes définis à l'article 978 du CGI (« RI IFI-dons »).

Ces organismes sont alors tenus de présenter à l'administration différents documents et pièces de toute nature mentionnés à l'article L. 102 E (certificats, reçus, états, factures ou attestations), délivrés aux contribuables pour attester des versements ouvrant droit à réduction d'impôt et devant être conservés pendant un délai de six ans, en vertu du même article. L'article 1740 A du CGI prévoit que le fait de délivrer sciemment des documents irréguliers permettant à un tiers de bénéficier d'un avantage fiscal est sanctionné par une amende, dont le taux est égal à celui de la réduction d'impôt en cause et dont l'assiette est constituée par les sommes indûment mentionnées sur les documents délivrés au contribuable. Lorsque ces documents ne mentionnent pas de somme ou lorsqu'ils portent sur une déduction du revenu ou du bénéfice, l'amende est égale au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu.

En effet, afin de lutter contre la délivrance abusive ou frauduleuse d'attestations de versements ouvrant droit à avantage fiscal, l'article L. 14 A du LPF prévoit **une procédure spécifique de contrôle sur place des organismes qui délivrent des reçus destinés à permettre à un contribuable d'obtenir des réductions d'impôt au titre des dons et versements qu'il a effectués**. Cette procédure permet à l'administration de vérifier la régularité des montants portés sur les reçus ouvrant droit aux avantages fiscaux précités.

À l'instar de ce qu'admet la jurisprudence du Conseil d'État en matière de vérification de comptabilité, lorsque les documents et pièces utiles au contrôle se situent chez un tiers (comptable, avocat ou mandataire de l'organisme contrôlé), **le contrôle peut se dérouler dans les locaux de ce tiers si l'organisme contrôlé en fait expressément la demande**. Là encore, la délocalisation du contrôle ne doit pas avoir pour effet de priver le contribuable des **garanties prévues par la loi** (durée maximale de six mois pour les opérations de contrôle, information par l'administration des résultats du contrôle, interdiction de renouveler la procédure au titre de la même période)⁽¹⁾. Il est également prévu que les opérations de contrôle se déroulent en présence du représentant légal de l'organisme visé ou de toute personne qui, de par sa position ou de par un mandat régulier, a qualité pour agir au nom de l'organisme.

B. LES AGENTS DES FINANCES PUBLIQUES PEUVENT ÊTRE ANONYMISÉS SOUS CERTAINES CONDITIONS

L'anonymisation des agents des finances publiques dans le cadre des procédures de contrôle, de recouvrement et de contentieux définies par le livre des

(1) Ces garanties sont définies aux articles R*. 14 A-2 et R*. 14 A-3 du LPF issus du décret n° 2017-1187 du 21 juillet 2017 relatif aux garanties applicables aux organismes faisant l'objet du contrôle prévu à l'article L. 14 A du LPF. La charte des droits et obligations du contribuable vérifié ne s'applique pas aux organismes faisant l'objet d'un tel contrôle.

procédures fiscales est prévue sous certaines conditions par l'article L. 286 B du LPF. Il s'agit des cas où la révélation de l'identité d'un tel agent à une personne déterminée serait susceptible de « *mettre en danger sa vie ou son intégrité physique ou celles de ses proches* ».

Cet article permet à la direction générale des finances publiques (DGFiP) de **préserver la sécurité de ses agents**, quel que soit leur grade, en recourant à un numéro d'immatriculation administrative, lorsque les circonstances particulières de la procédure le justifient, **tout en respectant les garanties du contribuable** notamment liées aux règles de compétence des agents prévues en matière de procédure de contrôle, de recouvrement et de contentieux fiscal.

Ainsi, les mentions de la qualité de l'agent et du service d'affectation, qui permettent au contribuable de s'assurer que chaque acte de la procédure a été effectué par un agent matériellement et territorialement compétent, continuent d'être communiquées. Par ailleurs, pour s'assurer de la régularité de la procédure, les juridictions judiciaires et administratives ont accès à l'identité complète de l'agent anonymisé.

Hors de ce cadre, la révélation de l'identité ou d'éléments permettant l'identification de l'agent bénéficiant du dispositif d'anonymisation, ou sa localisation, est, en application de l'article 1751 A du CGI, punie des peines prévues au IV de l'article 15-4 du code de procédure pénale (5 à 10 ans d'emprisonnement et 75 000 à 150 000 euros d'amende).

Seul le directeur du service déconcentré ou du service à compétence nationale dans lequel l'agent des finances publiques est affecté peut autoriser ce dernier à s'anonymiser dans le cadre des procédures de contrôle, de recouvrement et de contentieux prévues au LPF.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. L'ADMINISTRATION POURRA PROPOSER LA DÉLOCALISATION DES CONTRÔLES FISCAUX EXTERNES DANS LE RESPECT DES GARANTIES PRÉVUES POUR LE CONTRIBUABLE

Le 1° et le a du 2° du I du présent article modifient ainsi le I de l'article L. 13 et l'article L. 14 A du LPF afin d'y insérer un même alinéa visant à **autoriser l'administration à prendre l'initiative d'une délocalisation des contrôles sur place concernés, sans remettre en cause le principe selon lequel le contrôle a lieu dans les locaux de l'entreprise ou de l'organisme contrôlé**. Dans un tel cas, le lieu choisi serait déterminé en accord avec le contribuable, à défaut d'accord, le contrôle aurait lieu dans les locaux de l'administration.

Les deux alinéas ainsi créés par le présent article prévoient que l'initiative d'une délocalisation peut intervenir en cours de vérification ou de contrôle, en indiquant que ceux-ci peuvent « *se tenir ou se poursuivre* » dans un lieu déterminé

d'un commun accord entre le contribuable et l'administration ou dans les locaux de l'administration à défaut d'accord.

Ces modifications poursuivent les objectifs suivants :

– **permettre le déroulement des opérations de contrôle dans des conditions matérielles satisfaisantes**, notamment lorsque les locaux sont inappropriés pour l'accueil du vérificateur (siège social au domicile du contribuable ou du représentant légal, locaux exigus ou inadaptés à un examen serein de la comptabilité et des pièces justificatives par le vérificateur, etc.) ;

– **prévenir les situations à risque et permettre d'assurer la sécurité des agents de l'administration fiscale** en cas de danger pour l'agent en charge du contrôle.

Dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, les agents de la direction générale des finances publiques sont amenés à lutter contre les activités illicites ou à entrer en contact avec des contribuables potentiellement dangereux, liés par exemple au grand banditisme ou au terrorisme.

De façon générale, certains contribuables peuvent adopter un comportement agressif, voire menaçant à l'encontre des agents chargés de ces missions, comme en ont témoigné les événements dramatiques survenus le 21 novembre 2022 dans le Pas-de-Calais.

Les modifications proposées s'inscrivent dans le respect des garanties accordées aux contribuables vérifiées, à commencer par la possibilité d'un débat oral et contradictoire. Comme évoqué, la jurisprudence du Conseil d'État ne considère pas que la délocalisation des contrôles hors des locaux du contribuable vérifié fasse d'emblée échec au respect de cette garantie.

Le *b* du 2 du I opère un ajustement rédactionnel afin de mettre en cohérence dans l'article L. 14 A ainsi modifié le décompte des alinéas.

Le II du présent article précise que ces nouvelles modalités seront applicables à compter du 1^{er} janvier 2024 pour les contrôles engagés à compter de cette date et les contrôles déjà en cours.

B. LES CONDITIONS D'AUTORISATION D'UNE ANONYMISATION DES AGENTS DES FINANCES PUBLIQUES EXERÇANT DES CONTRÔLES SERONT ASSOUPLIES PAR UN MÉCANISME DE DÉLÉGATION DE SIGNATURE

Le 3^o du I du présent article modifie le troisième alinéa du I de l'article L. 286 B du LPF afin de prévoir la création d'un **mécanisme de délégation de signature** par le directeur du service déconcentré ou à compétence nationale à un agent des finances publiques de catégorie A détenant au moins le grade d'administrateur des finances publiques adjoint ou un grade équivalent, s'agissant

de la mise en place d'un dispositif d'anonymisation pour un agent dans le cadre d'une procédure de contrôle, de recouvrement ou de contentieux fiscal.

Cette délégation de signature doit prendre la forme d'une décision « *écrite et motivée qui précise les personnes à l'égard desquelles elle s'applique* »

Il s'agit ainsi **d'assouplir les conditions dans lesquelles des agents des finances publiques peuvent être autorisés à exercer leurs missions de façon anonyme et par là même de rendre l'administration plus réactive**. En effet, en l'absence de mécanisme de délégation de signature, la mise en œuvre du dispositif d'anonymisation peut être retardée, voire rendue impossible, en cas d'indisponibilité du directeur du service concerné.

Or, comme évoqué, les agents de la direction générale des finances publiques sont amenés à entrer en contact avec des contribuables potentiellement dangereux dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale

Dans la mesure où les différentes modifications proposées par cet article permettront d'améliorer les conditions dans lesquelles les agents des finances publiques mettent en œuvre les contrôles fiscaux sur place, en renforçant leur sécurité, tout en respectant l'intégralité des garanties prévues par la législation et la jurisprudence en faveur des contribuables contrôlés, le rapporteur général propose d'adopter cet article sans modification, dans le contexte de la priorité que constitue pour l'action publique la lutte contre la fraude fiscale.

*

* *