

**LIVRET 3**

**FISCALITE DES ENTREPRISES**

**Bénéfices Industriels &  
Commerciaux**

**Allongement du délai d'option pour le régime réel**

**Amortissement des fonds de commerce**

**Réductions et Crédits d'impôt**

**Dépréciation des créances**

**ALLONGEMENT  
DES DELAIS D'OPTION  
POUR LE REGIME REEL**

Les délais d'option et de renonciation sont allongés :

Entreprises relevant de plein droit du micro-BIC en N	Exercice de l'option pour un régime réel au titre de N		Renonciation à l'option au titre de N + 1	
	Anciennes règles	Nouvelles règles	Anciennes règles	Nouvelles règles
Cas général	Avant le 1 <sup>er</sup> février N	Dans le délai de dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus de N - 1 (n° 2042) souscrite en mai-juin N	Avant le 1 <sup>er</sup> février N + 1	Dans le délai de dépôt de la déclaration des résultats de N (n° 2031-SD) souscrite en mai N + 1
Entreprises créées en N	Dans les quinze jours du début d'activité <sup>(1)</sup>	Dans le délai de dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus de N (n° 2042) souscrite en mai-juin N + 1		
Entreprises relevant de plein droit du réel au titre de N - 1	Avant le 1 <sup>er</sup> février N + 1			

# **AMORTISSEMENT DES FONDS DE COMMERCE**

**Rappel :**

La possibilité d'amortir comptablement un fonds commercial **acquis** existe depuis 2015.

Résultat d'une transposition en droit français de la directive européenne 2013/34/UE, l'analyse demeure identique : le fonds commercial a une durée d'utilisation illimitée, il n'est donc pas amortissable, mais peut faire l'objet d'une provision pour dépréciation (test de dépréciation annuel).

En 2015, une exception est introduite s'il existe une limite prévisible à l'exploitation, l'amortissement comptable est possible sur la durée prévisible d'utilisation ou sur 10 ans.

Les petites entreprises (définies à l'article L 123-16 du Code de commerce) peuvent opter pour un amortissement comptable sur 10 ans

**L'amortissement reste NON déductible fiscalement.**

La LDF instaure un dispositif **temporaire** d'amortissement :

Le dispositif concerne :

- les fonds acquis entre le 1<sup>er</sup> janvier 2022 et le 31 décembre 2025,
- par les entreprises soumises au régime BIC (IS ou IR) ou Bénéfice agricole tenue au respect du PCG
- Les BNC et artisans sont exclus de ce dispositif.

L'amortissement sera déductible FISCALEMENT dès lors qu'il aura été comptabilisé et donc aura répondu aux critères comptables.

Tous les éléments du fonds de commercial sont amortissables.

Sur le point particulier du mali technique issu d'une opération d'apport ou de fusion le traitement sera le suivant :

- L'opération a été réalisé sous le régime de faveur (art 210 A) : le mali sera amortissable au même titre que le fonds commercial, mais NE SERA PAS DEDUCTIBLE
- L'opération a été réalisé sous le régime de droit commun : le mali SERA DEDUCTIBLE



La LDF instaure par ailleurs un dispositif **d'articulation entre l'amortissement et la dépréciation** du fonds commercial (1/2)

On rappelle que si la valeur vénale d'un fonds devient inférieure à sa valeur comptable :

- Une provision comptable pour dépréciation doit être constatée,
- Cette dépréciation est FISCALEMENT déductible si l'entreprise est en mesure de la justifier.

Mais le PCG prescrit, par dérogation, que les dépréciations du fonds commercial ont un caractère irréversible et ne peuvent donc pas faire l'objet d'une reprise.

La position comptable est contraire à la position du CGI suivant lequel les provisions qui, en tout ou en partie, deviennent sans objet au cours d'un exercice ultérieur, doivent être rapportées aux résultats de cet exercice. Il en résulte que les provisions pour dépréciation du fonds commercial devenues sans objet doivent faire l'objet d'une reprise extra-comptable.

La LDF instaure par ailleurs un dispositif **d'articulation entre l'amortissement et la dépréciation** du fonds commercial (2/2).

La constatation d'un amortissement pourrait faire « double-emploi » avec la provision constatée et déduite.

La LDF prévoit donc un dispositif de reprise étalée de la provision pour dépréciation pour un montant égal à la différence entre :

- L'amortissement qui aurait été pratiqué si la provision n'avait pas été comptabilisée,
- L'amortissement effectivement comptabilisé à la clôture (calculé sur une base réduite du montant de la provision).

La constatation d'une provision comptable ayant pour effet de réduire la base d'amortissement, le traitement impose de constater un amortissement dérogatoire.

**Exemple :** Une entreprise acquiert un fonds commercial le 1/1/2022 pour 100. Ce fonds a une durée d'utilisation limitée à 10 ans. Le 31/12/2026, constatant une perte de valeur du fonds commercial, l'entreprise constate une dépréciation de 10.

### COMPTABLE

	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
Base amortissement	100	100	100	100	100	40	40	40	40	40
Valeur origine	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Dotation amortissement	-10	-10	-10	-10	-10	-8	-8	-8	-8	-8
VNC	90	80	70	60	50	42	34	26	18	10
Dotation Provision dépréciation					-10					
Provision					-10	-10	-10	-10	-10	-10
Valeur nette	90	80	70	60	40	32	24	16	8	0

<b>Impact résultat comptable</b>	<b>-10</b>	<b>-10</b>	<b>-10</b>	<b>-10</b>	<b>-20</b>	<b>-8</b>	<b>-8</b>	<b>-8</b>	<b>-8</b>	<b>-8</b>	<b>-100</b>
----------------------------------	------------	------------	------------	------------	------------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-------------

### FISCAL

	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
Base amortissement	100	100	100	100	100	40	40	40	40	40
Valeur origine	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Dotation amortissement	-10	-10	-10	-10	-10	-8	-8	-8	-8	-8
VNC	90	80	70	60	50	42	34	26	18	10
Dotation Provision dépréciation					-10					
Reprise Provision dépréciation						2	2	2	2	2
Provision					-10	-8	-6	-4	-2	0
Amortissement dérogatoire						-2	-2	-2	-2	-2
Valeur nette	90	80	70	60	40	34	28	22	16	10

<b>Impact résultat fiscal</b>	<b>-10</b>	<b>-10</b>	<b>-10</b>	<b>-10</b>	<b>-20</b>	<b>-8</b>	<b>-8</b>	<b>-8</b>	<b>-8</b>	<b>-8</b>	<b>-100</b>
-------------------------------	------------	------------	------------	------------	------------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-------------

**ACTUALITE DES REDUCTIONS  
et CREDITS D'IMPOT**

**ACTUALITE DES REDUCTIONS et  
CREDITS D'IMPOT**

**Crédit d'impôt innovation**

### Crédit d'impôt innovation (1/2) :

S'applique actuellement :

- Aux PME (au sens européen (-) de 250 salariés et chiffre d'affaires annuel < 50 M€ ou total du bilan annuel < 43 M€)
- Réalisant des opérations de conception de prototypes de nouveaux produits ou d'installations pilotes de même nature.

Les dépenses prises en compte sont les amortissements des immobilisations affectées à la réalisation d'opérations éligibles, les dépenses de personnel affecté à la réalisation de ces opérations, les autres dépenses de fonctionnement retenues de façon forfaitaire, les dépenses relatives à la propriété intellectuelle et les dépenses externalisées.

L'avantage fiscal est égal à 20 % des dépenses éligibles retenues dans la limite globale de 400.000 € (35 ou 40% en Corse, 40% dans les DOM).

La LDF apporte trois modifications :

- Elle proroge le dispositif sur les dépenses réalisées jusqu'au 31/12/2024,
- Elle modifie les règles d'éligibilité des dépenses prises en comptes,
- Elle modifie le taux du crédit d'impôt.

### Crédit d'impôt innovation (2/2) :

#### Règles d'éligibilité des dépenses prises en comptes :

En plus des dépenses réelles, le dispositif prévoyait des **dépenses forfaitaires de fonctionnement** représentant :

- 75 % des dotations aux amortissements des immobilisations affectées directement à la réalisation d'opérations éligibles
- et 43 % des dépenses de personnel directement et exclusivement affecté à la réalisation de ces opérations.

Le caractère forfaitaire de ces dépenses n'étant pas conforme au droit européen, la LDF en supprime le principe.

Taux du crédit d'impôt :

Pour compenser la réduction de la base, les taux sont augmentés :

- De 20 à 30%,
- De 40 à 60% dans les DOM.

Le taux est maintenu pour les JEI Corse.

# **ACTUALITE DES REDUCTIONS et CREDITS D'IMPOT**

**Crédit d'impôt en faveur de la  
recherche collaborative – CICo**



### Crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative – CICO (1/2) :

Ce Crédit d'impôt est créé dans le contexte d'un aménagement du crédit d'impôt recherche (CIR) à/c de 2022.

Le CIR prévoyait que les dépenses externalisées auprès d'un organisme public pouvaient être retenues pour le double de leur montant.

A/c de 2022, les dépenses externalisées auprès d'un organisme public sont retenues pour leur seul montant à l'image des dépenses externalisées auprès d'un organisme privé.

Le CICO est créé pour maintenir la collaboration public-privé.

Le fonctionnement est comparable à celui du CIR.

### Crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative – CICO (2/2) :

Principales caractéristiques :

- Dépenses de R&D confiées aux organismes de recherche et de diffusion des connaissances **agréés** par le ministère de l'Enseignement supérieur, de la Recherche et de l'Innovation (MESRI)
- Dans le cadre d'une collaboration effective de recherche : **portage commun du projet** de recherche, par l'entreprise et un ou plusieurs organismes de recherche, reposant sur un partage des risques et des résultats.
- **Taux du CICO :**
  - **50 %** pour les PME
  - **40 %** pour les autres entreprises (ETI et grandes entreprises)
- Plafond des dépenses éligibles : **6 M€**
- Non cumulable avec le CIR
- L'excédent de crédit d'impôt constitue une créance, qui est immédiatement remboursable pour certaines entreprises (PME notamment)

Le CICO est effectif pour les dépenses facturées au titre des contrats de collaboration conclus entre le 1er janvier 2022 et le 31 décembre 2025

# **ACTUALITE DES REDUCTIONS et CREDITS D'IMPOT**

**Crédit d'impôt pour formation du  
dirigeant de micro-entreprise**

### **Crédit d'impôt formation du dirigeant de micro-entreprise :**

Dépenses Le montant du crédit d'impôt pour la formation du dirigeant est égal au produit du nombre d'heures passées par le chef d'entreprise en formation par le taux horaire du Smic (plafonné à quarante heures de formation par année civile).

La LDF double ce crédit pour les entreprises qui satisfont à la définition européenne des micro-entreprises (moins de 10 salariés et chiffre d'affaires annuel ou le total du bilan annuel < 2 M€).

La mesure de doublement s'applique au montant du crédit d'impôt et non au nombre d'heures de formation.

La mesure est applicable aux heures de formation effectuées à compter du 1er janvier 2022 et jusqu'au 31 décembre 2022.

**DEPRECIATION DES CREANCES**

- Une créance devient douteuse et peut être dépréciée dès lors qu'il est apparu un événement indiquant un risque de perte.
- Aucune règle comptable précise ne permet de déterminer le fait générateur à partir duquel il convient de classer une créance en « créances douteuses ».
- Les entreprises suivent la jurisprudence et la doctrine fiscale.

## Principes généraux de constitution d'une provision - Fait générateur comptable

### *Quand une créance doit-elle être dépréciée sur le plan comptable ?*

Selon CNC, une dépréciation doit être constatée dès qu'apparaît une perte probable sur la créance c'est-à-dire :

- lorsque la créance est transférée au compte 416 « Clients douteux ou litigieux ».
- lorsque la solvabilité du client apparaît douteuse ;
- ou lorsqu'il existe un litige avec le client.

L'ANC a récemment précisé que la constatation d'une dépréciation sur une créance implique la **survenance d'un événement défavorable** constituant le fait générateur à partir duquel **il n'est plus possible de considérer la solvabilité d'un client comme certaine** (« Recommandations et observations relatives à la prise en compte des conséquences de l'événement Covid-19 dans les comptes et situations établis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020 » du 15-1-2021).

En pratique, seule la perte probable sur une créance rendue douteuse par un **risque avéré** est donc comptabilisée.

## Principes généraux de constitution d'une provision - Fait générateur comptable

### *Quand une créance doit-elle être dépréciée sur le plan comptable ?*

Donc, la perte attendue sur une créance « saine » n'est, en général, pas comptabilisée en l'absence de risque avéré.

Toutefois, il est admis qu'une dépréciation soit constatée dès lors que l'entreprise estime qu'il existe un risque de crédit inhérent (fiscalement la dépréciation des créances « saines » est non déductible).



## Principes généraux de constitution d'une provision - Fait générateur comptable

### *Quand la solvabilité du client apparaît-elle douteuse ?*

Aucune règle comptable précise ne permet de déterminer le fait générateur à partir duquel il convient de classer une créance en créances douteuses.

L'ANC cite, à titre d'exemples, retards de paiement, impayés, ouverture d'une procédure collective... et ajoute que le critère de déclassement d'une créance est fondé sur les caractéristiques propres aux débiteurs concernés.

#### Exemple

- Un simple retard de paiement ne constitue pas toujours à lui seul un critère de déclassement.
- En revanche, l'existence d'une crise et le fait que les clients d'une société soient fortement impactés par cette crise ne sont pas des facteurs suffisants pour déclasser les créances.

Selon F.Lefèbvre, un client peut apparaître douteux lorsque l'entreprise a procédé à plusieurs relances restées sans effet.

En pratique pour éviter une **distorsion entre comptable et fiscal**, il est nécessaire de se référer à la doctrine fiscale.

## Principes généraux de constitution d'une provision - Fait générateur fiscal

### *Quand une créance doit-elle être dépréciée sur le plan fiscal ?*

Selon BOI, une dépréciation est déductible sous TROIS conditions :

- la créance ne doit pas résulter d'un acte anormal de gestion,
- le risque de non-recouvrement doit être nettement précisé, en principe, le risque de non-recouvrement doit être justifié créance par créance,
- les événements en cours à la date de clôture doivent rendre probable la perte supputée.

**Principes généraux de constitution d'une provision - Fait générateur fiscal*****Quand la perte peut-elle être estimée probable sur le plan fiscal ?***

Le BOI impose que les difficultés financières du débiteur soient avérées. La provision pour dépréciation doit être justifiée par la situation notoirement difficile du débiteur et le caractère improbable de son redressement qui peut résulter de diverses circonstances :

- importance des pertes accumulées,
- importance du passif et des capitaux propres négatifs l'ayant conduit à cesser ses activités,
- ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire.

L'entreprise ne peut donc se limiter à invoquer :

- la perspective d'une crise économique,
- le défaut de paiement des créances à l'échéance si l'entreprise n'est pas en mesure de documenter que ce défaut caractérise un risque probable de perte,
- le retour d'effets impayés ou la demande de renouvellement d'effets parvenant à échéance par le débiteur,
- les difficultés rencontrées par son débiteur, sans précision,
- les difficultés précédemment rencontrées avec certains clients.

## Foire aux questions

### *Est-il possible de déprécier une créance sans avoir engagé de poursuites ?*

Selon la jurisprudence, une dépréciation peut être constituée même si le créancier n'a pas engagé de poursuites à l'encontre de son débiteur, dans les situations suivantes :

- les créances sont anciennes et d'un montant relativement faible,
- leurs montants sont modiques eu égard à l'importance du chiffre d'affaires réalisé avec le débiteur,
- la situation notoirement difficile du débiteur ne permet pas d'espérer qu'il puisse se libérer de sa dette.

Le Conseil d'État a précisé en 2021 qu'une dépréciation peut être constituée, même si le créancier n'a pas engagé de poursuite à l'encontre de son débiteur :

- en présence d'un grand nombre de créances de faible montant,
- si l'entreprise a constaté un ou plusieurs retards de paiement non régularisés à la clôture de l'exercice malgré les relances multiples effectuées,
- dès lors que le constat de tels retards caractérise, ainsi que l'attestent les données historiques et statistiques, le caractère probable du non-recouvrement des créances en cause.

## Foire aux questions

***Est-il possible de considérer une créance comme douteuse sur la base d'outils statistiques ?***

Un litige entre l'administration et un établissement bancaire est à la source de l'analyse en la matière.

Se fondant sur la réglementation bancaire, l'établissement bancaire a défini des « strates » de ses clients bénéficiaires de crédit à la consommation présentant des retard de paiement de moins de 3 mois. Dans la 1<sup>ère</sup> strate, aucun incident de paiement n'avait été relevé auparavant. Dans la 2<sup>nd</sup>e des incidents avaient été relevés mais régularisés.

La cour administrative d'appel de Versailles qui a jugé que les dépréciations n'étaient pas déductible au motif qu'elles étaient irrégulières sur le plan comptable, dans la mesure où l'entreprise ne s'était pas fondée sur des caractéristiques tenant à la situation individuelle des emprunteurs pour conclure à l'existence d'un risque avéré de non-recouvrement.

## Foire aux questions

### *Est-il possible de considérer une créance comme douteuse sur la base d'outils statistiques ?*

Le Conseil d'État a jugé que dépréciation avait été régulièrement comptabilisée pour les motifs suivants :

- Le classement des créances sur le fondement du constat d'un ou plusieurs retards de paiement non régularisés à la clôture de l'exercice, ainsi que l'existence d'impayés antérieurs, constitue une analyse des caractéristiques propres à la situation personnelle des débiteurs permettant de conclure à l'existence d'un risque avéré de non-recouvrement.
- Le règlement bancaire stipule que, lorsque les créances sont d'un volume important, de faible montant et présentent des caractéristiques communes, il est possible d'identifier les encours douteux par des procédures de traitement statistique. Cette position exclu la nécessité d'avoir connaissance de la situation financière dégradée de ses débiteurs.

Cette analyse ne vaut que pour les créances pour lesquelles un retard a été constaté à la clôture.

L'analyse qui conduirait à provisionner toutes les créances sur la base de l'observation statistique sans tenir compte des positions à la clôture ne permettrait pas la déduction.

## Foire aux questions

### ***Est-il possible de considérer une créance comme douteuse sur la base d'outils statistiques ?***

Bien que le PCG ne le prévoit pas, cette analyse peut, selon FrL, être étendue aux entreprises industrielles et commerciales.

Une entreprise pourrait estimer probable le caractère douteux d'une créance sur la base des retards de paiement observés, dès lors que la probabilité est établie par référence à des statistiques fiables :

- fournissant une approximation suffisante ;
- établies sur la base d'une étude historique mettant clairement en évidence le lien entre le retard enregistré et les pertes effectives constatées sur ces créances.
- Et, par référence au règlement bancaire et à l'arrêt du CE :
  - la société doit se fonder sur les caractéristiques propres à la situation des débiteurs, notamment en isolant les créances sur lesquelles existent déjà des retards de paiement non régularisés à la suite de relances, ainsi que des impayés ;
  - les créances doivent être d'un volume important, de faible montant et présenter des caractéristiques communes.

## Foire aux questions

***Les critères de classement en créances douteuses peuvent-ils être reconsidérés à chaque clôture ?***

L'ANC a précisé (recommandations Covid-19) que les circonstances peuvent amener à reconsidérer le périmètre de l'ensemble des événements constituant le fait générateur d'une dégradation de la solvabilité d'un client.

C'est notamment le cas, à la clôture 2020, de la prise en compte des mesures de soutien et des perspectives à moyen terme dans le cadre de l'événement Covid-19.

En conséquence, dans ce contexte, une entité qui habituellement relance et décline systématiquement ses créances lorsqu'elle constate un certain niveau de retard de paiement pourrait être amenée à ajuster temporairement son approche (en ne provisionnant pas forcément) afin de tenir compte de l'allongement des délais de paiement lié aux difficultés de trésorerie des clients et des délais de déblocage des aides octroyées par les Etats aux clients pour soutenir leur trésorerie.

Il s'agit alors **d'un changement d'estimation** à indiquer en annexe.



## Foire aux questions

### ***L'apparition post-clôture du fait générateur du déclassement d'une créance doit-elle avoir un impact à la clôture ?***

La question concerne les créances considérées comme «saines» à la clôture pour lesquelles la situation se dégrade postérieurement à la clôture.

Si la dégradation est déjà prévisible à la clôture, notamment dans un contexte de crise. Si oui, la situation devrait être prise en compte dès la clôture.

La CNCC a estimé que lorsque des événements résultant de l'épidémie de Covid-19 surviennent postérieurement à la date de clôture, l'entité doit exercer un jugement et examiner si elle pouvait raisonnablement s'attendre, à la date de clôture, à ce que l'événement survienne postérieurement à cette date de clôture.

La démarche fait donc appel au jugement et doit analyser au cas par cas. Une information en annexe au titre des événements post-clôture est nécessaire en cas d'impact significatif.

Fiscalement, de telles dépréciations ne sont pas déductibles.

## Foire aux questions

***Pour une créance déjà douteuse à la clôture, la dégradation post-clôture du risque de crédit doit-elle avoir un impact à la clôture ?***

**Comptablement**, lorsqu'une faillite est constatée postérieurement à la clôture, la dépréciation devrait pouvoir être ajustée pour refléter la perte réalisée à la date d'arrêt (en ce sens, Note d'information NI. II de la CNCC sur les événements postérieurs à la clôture).

Il devrait en être de même lorsque la situation se dégrade (allongement des retards de paiements, ouverture de procédure), l'évaluation de la dépréciation devant prendre en compte toutes les informations disponibles jusqu'à la date d'arrêt des comptes pour estimer les dépréciations.

L'analyse fait appel au jugement et doit donc être menée au cas par cas.

Une information en annexe au titre des événements post-clôture est nécessaire en cas d'impact significatif.

## Foire aux questions

***Pour une créance déjà douteuse à la clôture, la dégradation post-clôture du risque de crédit doit-elle avoir un impact à la clôture ?***

**Fiscalement**, selon le BOI, seuls les événements en cours à la clôture de l'exercice sont susceptibles d'étayer la probabilité de la perte.

Ne sont pas déductibles :

- Les pertes latentes sur les créances clients réestimées post-clôture.
- Une dépréciation de créance qui, bien que devenue irrécouvrable avant la date de dépôt de la déclaration des bénéfices, n'était pas considérée comme douteuse à la clôture dudit exercice, sauf si une information diffusée après la clôture, mais révélant qu'un client était déjà en situation de faillite à la clôture, peut justifier la dépréciation intégrale d'une créance chirographaire sur ce client.

**Foire aux questions**

***Est-il possible de déduire sur un exercice ultérieur une (provision pour) dépréciation qui aurait dû être comptabilisée avant ?***

Contrairement à la doctrine administrative, le Conseil d'État a jugé (décisions rendues avant l'entrée en vigueur des règles actuelles sur les passifs) que le fait pour une entreprise de ne pas comptabiliser, et donc de ne pas déduire, une provision qui aurait pu être admise en déduction à la clôture de l'exercice ne lui interdit pas de provisionner la perte ou la charge au titre d'un exercice postérieur, même si aucun événement nouveau n'est intervenu.

## Foire aux questions

### *Une estimation forfaitaire est-elle admise comptablement ?*

Elle est admise par la doctrine comptable, à condition qu'elle procède d'une méthode appropriée et qu'elle soit faite avec une approximation suffisante. En principe, il s'agit d'une estimation individuelle par créance...

... mais une estimation globale est possible (voir ci-avant si en présence d'un grand nombre de créances, sur un raisonnement sur l'ensemble d'un ou plusieurs portefeuilles de créances homogènes, en utilisant des méthodes statistiques fondées sur l'expérience passée de l'entreprise).

- Les méthodes basées sur la notion d'ancienneté des créances (créances douteuses échues depuis plus de x mois) sont les méthodes les plus fréquemment rencontrées.
- Quelle que soit la méthode retenue, il convient de déterminer les critères de dépréciation. Ces critères devront être déterminés sur la base d'une étude historique, permettant de justifier la corrélation entre le retard enregistré et le caractère irrécouvrable de la créance.

## Foire aux questions

### *Une estimation forfaitaire est-elle admise fiscalement ?*

Rappel deux principes :

- La provision pour créances douteuses doit être évaluée avec une approximation suffisante.
- Le risque de non-recouvrement doit être justifié créance par créance et ne peut pas être déterminé selon un mode forfaitaire.

Demeure la possibilité de déterminer la provision par un calcul statistique à condition :

- Que le calcul statistique présente un caractère d'approximation suffisante, qu'aucune autre méthode ne puisse être retenue et que celle retenue apparaisse appropriée aux données du problème et fondée sur des données statistiquement tirées de l'expérience
- Ou que l'évaluation des dépréciations effectuée de manière différenciée après un classement des créances en différentes catégories homogènes aussi précises que possible.

# **IMPOT SUR LES SOCIETES**

**Taux de l'IS**

**Carry-Back**

**Jeunes entreprises innovantes**



**TAUX DE L'IS**

### Extension du taux réduit de l'IS aux PME réalisant moins de 10 M€ de CA

Le taux d'imposition à l'IS n'est pas modifié par la LDF 2022.

Le tableau ci-dessous résume les taux d'imposition applicables selon le CA réalisé par la société :

	Bénéfice	Exercice ouvert en...	
		2021	2022
CA < 10 M€	0 – 38.120	15%	15%
	> 38.120	26,5%	25%
10 < CA < 250 M€		26,5%	25%
CA > 250 M€		27,5%	25%

# **CARRY BACK**

**Réduction du bénéfice  
d'imputation**

La LDF exclut expressément du bénéfice d'imputation d'un déficit constaté au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2021 reporté en arrière la fraction de ce bénéfice qui est à l'origine d'un montant d'impôt sur les sociétés acquitté au moyen d'une réduction d'impôt.

On rappelle que les entreprises soumises à l'IS peuvent, sur option, imputer le déficit constaté à la clôture d'un exercice sur le bénéfice de l'exercice précédent, dans la limite du montant le plus faible entre ce bénéfice et un montant de 1 M€.

Antérieurement	LDF 2022
<p><b>Bénéfice fiscal imposé au taux normal ou réduit de l'IS (-) fraction du bénéfice</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• qui a été distribué</li> <li>• dont l'IS a été payé au moyen d'un crédit d'impôt</li> <li>• exonéré en application de disposition particulières (ZFU...)</li> <li>• résultant de PV à LT</li> <li>• résultant de produits de la propriété industrielles taxée à taux réduit</li> </ul>	<p><b>Bénéfice fiscal imposé au taux normal ou réduit de l'IS (-) fraction du bénéfice</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• qui a été distribué</li> <li>• dont l'IS a été payé au moyen d'un crédit d'impôt</li> <li>• exonéré en application de disposition particulières (ZFU...)</li> <li>• résultant de PV à LT</li> <li>• résultant de produits de la propriété industrielles taxée à taux réduit</li> <li>• <b>dont l'IS a été payé au moyen d'une réduction d'impôt</b></li> </ul>

### Exemple :

2021 Déficit	-1 200 000				
2020 Bénéfice	900 000	====>	IS à 15%	38 120	5 718
			à 28%	861 880	241 326
Pas de distribution					
CI Recherche (CIR)	40 000				
RI mécénat (RIM)	30 000				

	Antérieurement	LDF 2022
QP CIR utilisé pour le paiement de l'IS à 28%	$40\,000 \times (241\,326 / 247\,044) = 39\,074$	$40\,000 \times (241\,326 / 247\,044) = 39\,074$
QP CIR utilisé pour le paiement de l'IS à 15%	$40\,000 \times (5\,718 / 247\,044) = 926$	$40\,000 \times (5\,718 / 247\,044) = 926$
QP RIM utilisé pour le paiement de l'IS à 28%		$30\,000 \times [(241\,326 - 39\,074) / (247\,044 - 40\,000)] = 29\,306$
QP RIM utilisé pour le paiement de l'IS à 15%		$30\,000 \times [(5\,718 - 926) / (247\,044 - 40\,000)] = 694$
IS 28% payé par CI et RI	39 074	68 380
IS 15% payé par CI et RI	926	1 620
Part du bénéfice imposé à 28% payé CI et RI	$39\,074 / 28\%$	$68\,380 / 28\%$
Part du bénéfice imposé à 15% payé CI et RI	$926 / 15\%$	$1\,620 / 15\%$
Bénéfice d'imputation	754 277	644 986

**JEUNES ENTREPRISES  
INNOVANTES****Allongement du délai de  
qualification**

### Jeunes entreprises innovantes :

S'applique actuellement :

- Aux PME (au sens européen (-) de 250 salariés et chiffre d'affaires annuel < 50 M€ ou total du bilan annuel < 43 M€)
- Créées depuis moins de huit ans
- Réalisant des dépenses de recherche et de développement représentant au moins 15 % des charges fiscalement déductibles au titre de l'exercice.
- Respectant certaines conditions relatives à la détention de leur capital.

Ce statut ouvre droit à :

- une exonération totale des bénéfices réalisés au titre du premier exercice bénéficiaire, suivie d'une exonération à 50 % des bénéfices réalisés au titre de l'exercice bénéficiaire suivant.
- une exonération facultative des CFE, CVAE et Taxe foncière.

La LDF étend la durée pendant laquelle une PME peut être qualifiée de JEI jusqu'au onzième anniversaire de celle-ci (au lieu de 7 ans).

Une entreprise devra désormais être créée depuis moins de onze ans pour bénéficier de l'exonération des bénéfices.

Le texte ne statue pas sur les impôts locaux. **L'allongement du délai ne s'applique donc qu'au bénéfice.**

# **IMPÔTS LOCAUX**



**CVAE**

**Déclaration spéciale évaluation des maisons exceptionnelles**

**CVAE**

## Cession d'immobilisation : courant ou exceptionnel

D'un point de vue **fiscal**, pour le calcul de la valeur ajoutée, seuls certains éléments du résultat courant sont retenus, à l'exclusion des éléments du résultat exceptionnel. Pour ce calcul, les plus et moins-values de cession d'immobilisations sont considérées comme relevant du résultat courant lorsque l'activité courante de la société le justifie, quel que soit le classement retenu sur le plan comptable.

Les cessions relèvent du résultat courant lorsque le **modèle d'affaires** le justifie.

## Cession d'immobilisation : courant ou exceptionnel

**Comptablement**, il existe aujourd'hui plusieurs conceptions du résultat exceptionnel :

- Conception étendue fondée sur la liste des comptes du PCG, toutes les cessions d'immobilisations sont classées en résultat exceptionnel.
- Conception plus restrictive fondée sur l'analyse des opérations, la doctrine permet de classer les cessions en résultat courant lorsque l'activité courante de la société le justifie<sup>1</sup>.

Le résultat courant n'est pas uniquement lié au modèle économique de l'entreprise. Ainsi, les cessions d'immobilisations, lorsqu'elles apparaissent récurrentes, seraient classées en résultat courant bien que ne relevant pas du modèle d'affaires de la société<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> C'est cette deuxième conception qui est retenue dans le projet de définition du résultat exceptionnel en cours à l'ANC.

## Cession d'immobilisation : courant ou exceptionnel

**Comptablement**, l'ANC devrait publier une définition encore plus restrictive du résultat exceptionnel. Dans le projet publié, il est prévu :

- de définir les éléments exceptionnels comme des produits et des charges **directement liés à un événement majeur et inhabituel** (c'est-à-dire, en général, qui ne s'est pas produit au cours des derniers exercices et qui ne se reproduira probablement pas) ;
- et de limiter les éléments inscrits par nature en résultat exceptionnel aux seuls enregistrements liés à des opérations fiscales (amortissements dérogatoires et de provisions réglementées), aux charges et produits sur exercices antérieurs (uniquement en cours d'exercice) ou aux changements de méthode et corrections d'erreurs.

Les cessions d'immobilisations ne seraient donc plus systématiquement constatées en exceptionnel.

## Cession d'immobilisation : courant ou exceptionnel

Lors de plusieurs décisions rendues, le CE :

- Estime que la récurrence d'une opération peut permettre de qualifier son caractère courant,
- La récurrence seule ne suffit pas seule à cette qualification : elle doit être combinée avec une analyse du modèle économique de la société.
- Le CE apporte des éléments de définition du modèle économique dans un arrêt rendu en 2020 :
  - Le litige portait sur les cessions significatives d'actifs immobiliers réalisés par une société foncière suite à la crise de 2008-2009 en vue de se désendetter et de se désengager d'actifs non stratégiques.
  - L'administration a considéré qu'il s'agissait du cycle d'exploitation de la société et a donc qualifié la cession de courante.
  - Le CE a considéré que ces opérations feraient du modèle économique de la société s'il avait été établi que :
    - la cession des immeubles est systématique après une période de mise en location,
    - cette rotation des actifs procède d'une stratégie de maintien de la rentabilité des actifs de la société ;
    - que les gains de cession représentent une part structurelle des recettes de la société.

## Application des règles de consolidation

Une société A qui exerce une activité de location de matériels bureautiques et de prestations de maintenance associée. Elle cède à une société de financement B les matériels acquis ainsi que les contrats de location de ces matériels qu'elle a conclus avec ses clients ;

Elle reverse à la société de financement la part des loyers qu'elle a reçue des clients correspondant à la mise à disposition des matériels, conservant celle afférente aux services de maintenance.

- L'administration avait dans un premier temps qualifié les conventions conclues entre A et B de contrats de crédit-bail et demandé, à ce titre, leur exclusion des charges déductibles de la valeur ajoutée.
- Le tribunal de Montreuil a refusé de retenir cette qualification,
- L'administration a, devant la cour administrative d'appel de Versailles qui s'est rangée à sa position, qualifié ces conventions de contrats de location-financement. La cour a jugé, en conséquence, que les redevances versées constituaient, en vertu des normes comptables, des charges financières non déductibles de la valeur ajoutée et non des consommations de biens ou de services en provenance de tiers.
- Le conseil d'État annule l'arrêt de la cour au motif qu'en adoptant cette position, elle s'est nécessairement appuyée sur les normes comptables applicables aux comptes consolidés, lesquelles considèrent les contrats de location-financement comme des achats à crédit.

**DECLARATION SPECIALE  
EVALUATION DES MAISONS  
EXCEPTIONNELLES**



Dans le cadre de la révision des valeurs locatives foncières qui servent de base à la CFE et à la taxe foncière, l'administration a initié une campagne déclarative des valeurs locatives qui devrait se prolonger par une nouvelle campagne déclarative en 2023.

Sur cette base, un rapport sera présenté au Parlement en 2024 avant de mettre en œuvre ces nouvelles valeurs locatives à compter de 2026.

Dans cet objectif, la LDF 2022 introduit deux nouvelles obligations :

- Pour la plupart des locaux d'habitation et ceux servant à une activité salariée à domicile, les propriétaires bailleurs devront souscrire une déclarations avant le 1<sup>er</sup> juillet de chaque année et pour la première fois le 1<sup>er</sup> juillet 2023.
- Ces biens seront évalués selon une méthode tarifaire, consistant schématiquement à appliquer au local un tarif déterminé en fonction des loyers constatés dans chaque secteur d'évaluation.

- Pour les locaux d'habitation qui présentent un caractère exceptionnel, tels que les châteaux, les monastères, les maisons classées ou inscrites à l'inventaire des monuments historiques, leurs propriétaires, que ces locaux soient donnés ou non en location devront souscrire auprès de l'administration fiscale, avant le 1<sup>er</sup> juillet 2023, une déclaration indiquant notamment les éléments constitutifs de la valeur vénale des biens concernés.
- Ces biens seront évalués par voie d'appréciation directe, c'est-à-dire par application d'un taux de 8 % à leur valeur vénale. Le texte ne prévoit pas que cette déclaration soit réitérée au-delà de 2023.

**TVA**

**Exigibilité de la TVA**

**Obligation de facturation électronique**

# **EXIGIBILITE DE LA TVA**

**Acompte sur prestation de service**

**Acompte versé pour une prestation dont la réalisation est incertaine.**

Conseil d'État juge que la TVA n'est exigible lors de l'encaissement des acomptes versés avant la réalisation d'une prestation de services qu'à la double condition :

- d'une part, que tous les éléments pertinents de la future prestation soient déjà connus et donc, en particulier, que les services soient désignés avec précision au moment du versement de l'acompte,
- d'autre part, que la réalisation de la prestation ne soit pas incertaine.

# **EXIGIBILITE DE LA TVA**

**Acompte sur livraison de bien**

### Exigibilité de la TVA sur acompte portant sur une livraison de bien

Actuellement, l'exigibilité de la TVA afférente à une livraison de biens intervient, en principe, lors de la réalisation du fait générateur, à savoir au moment où cette livraison est réalisée.

La LDF prescrit que, en cas de versement préalable d'un acompte sur une livraison de bien, la TVA deviendra exigible au moment de l'encaissement de l'acompte à concurrence du montant encaissé.

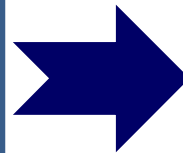
En l'absence d'acompte, la taxe demeurera exigible à la livraison.

En corolaire, la TVA est déductible dans les mêmes conditions.



# **FACTURATION ELECTRONIQUE**

**2 milliards de  
factures  
échangées entre  
entreprises en  
France.**



**50 % sont émises  
par les PME, les TPE  
et les micro-  
entrepreneurs**

**Objectifs :**

**Lutter contre la fraude à la TVA**

**Automatiser le traitements des factures pour permettre une accélération des paiements**

**Imposant une obligation de format électronique à la réception et à l'émission des factures**

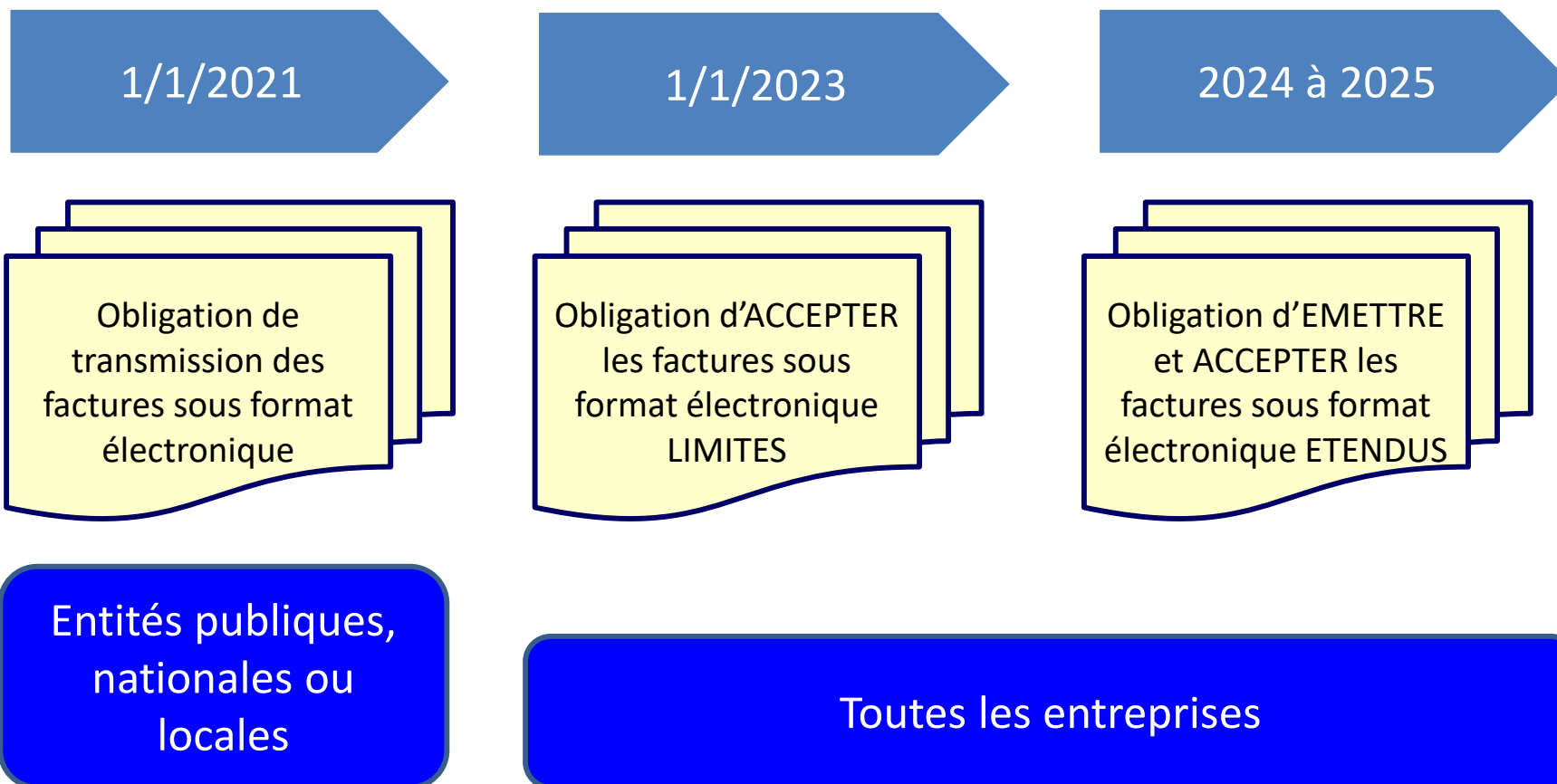
**Favorisant un reporting fiscal et comptable en quasi-temps réel**

## Déploiement :

- En place depuis les années 2000 en Amérique du sud et centrale...
- Mis en œuvre dans plusieurs pays d'Europe à des niveaux et échéances variables :
  - en Italie depuis 2019 pour toutes les ventes BtoB (e-invoicing),
  - En Espagne et Hongrie (e-reporting),
  - En Pologne (e-invoicing),
  - En Espagne, projet de loi imposant le e-invoicing...

## Déploiement :

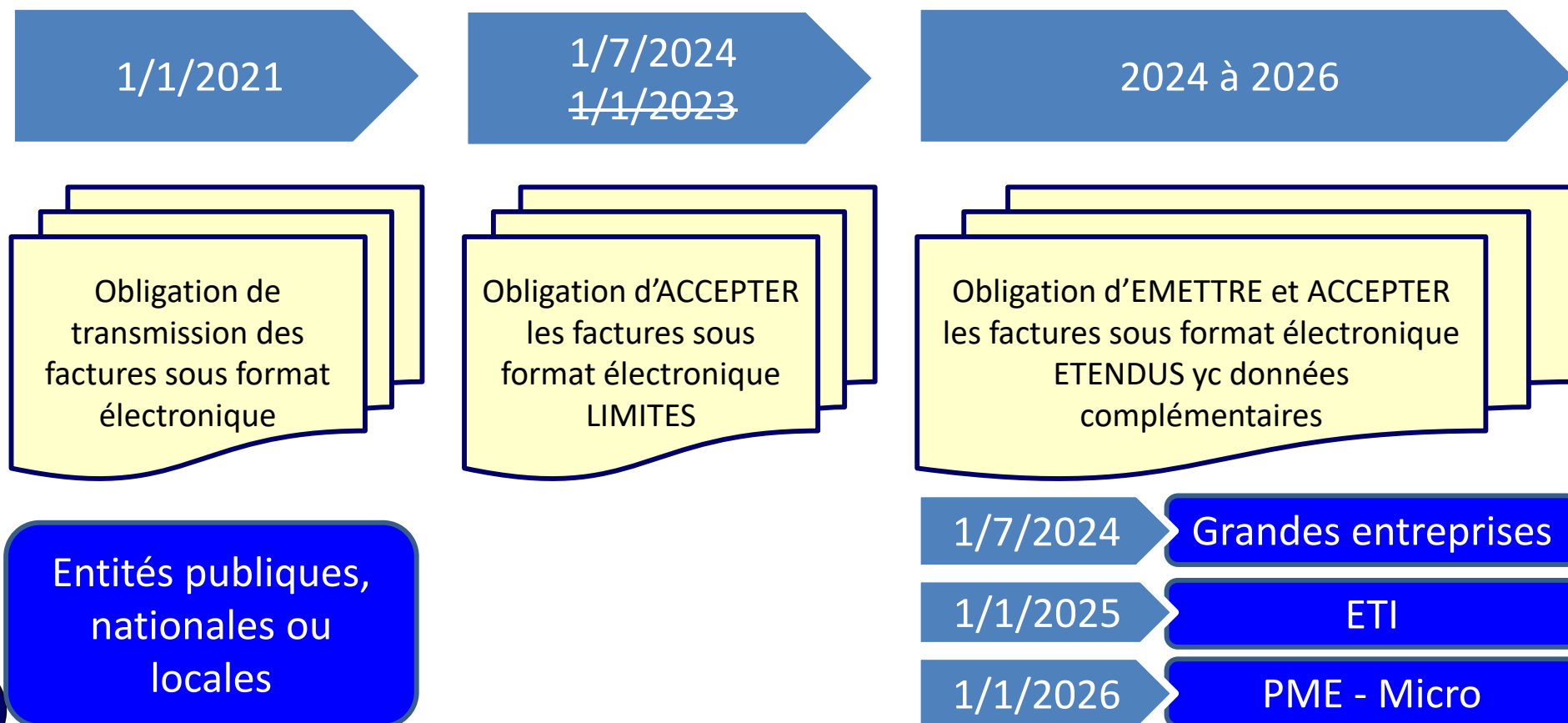
- En France : Obligation introduite par la loi de finances 2020 et confirmée par la loi de finances 2021...
- ... selon le planning suivant :



## Déploiement :

En France : Publication d'un ordonnance en septembre 2021 apportant :

1. Des précisions et les 1ères spécifications
2. Prévoyant un report de l'obligation



**QU'EST-CE QU'UNE  
FACTURE ELECTRONIQUE ?**

### Deux directives européennes :

- *Directive dite « TVA » 2006/112/CE*
- *Directive 2014/55/UE relative à la facture électronique dans le cadre des marchés publics*



### Directive dite « TVA » 2006/112/CE

Relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation.

Elle définit la facture électronique comme *« une facture qui contient les informations exigées dans la présente directive, qui a été émise et reçue sous une forme électronique, quelle qu'elle soit »*

Cette directive régit aussi les principes de conformité fiscale des factures

- l'obligation de contenir toutes les mentions obligatoires requises fiscalement (auxquelles il faut ajouter les mentions obligatoires relevant des domaines commercial et comptable),
- l'authenticité de son origine, l'intégrité de son contenu et sa lisibilité, qu'elle se présente sur papier ou sous forme électronique. Ces principes sont assurés à compter du moment de l'émission et jusqu'à la fin de la période de conservation de la facture.

### Transposition dans le droit français

Définition (reprise du BOFIP) : *une facture électronique est une facture créée, émise, reçue et archivée sous forme électronique, quelle qu'elle soit.*

La facture électronique :

- doit être appréhendée comme un document **semi-structuré**, constitué de différents blocs :
  - des informations formelles et génériques (mentions obligatoires fiscales ou réglementaires - BOFIP-TVA-DECLA-30-20-20-25/09/2019),
  - des informations spécifiques à la transaction (qui ?, facture quoi ?, à qui ?, et pour quelle livraison ?),
  - des informations relatives au paiement exigé et au détail de TVA.
- En termes visuel et d'organisation des informations, elle comporte deux grandes parties :
  - **En-tête/pied** : données d'**en-tête** relatives aux parties et à leurs adresses, aux références, à la date et au numéro de facture, et les données de **pied** donnant les totaux, le détail de TVA, les informations de paiement, les mentions légales ;
  - **Données de ligne** (ou de détail) listant les biens ou services facturés, souvent organisées en tableau ou colonnes.

### Transposition dans le droit français

Trois type de facture électronique :

#### Les factures électroniques structurées

- Composées uniquement de données structurées suivant une norme convenue entre les parties pour satisfaire aux exigences de l'ÉDI (échange de données informatisé).

#### Les factures dites non structurées

- Facture dont la présentation est similaire à celle des factures papier, soit comme une image ou comme un texte mis en page.
  - Factures au format PDF ou aux formats image (JPEG) ou HTML.
  - Transmises par messagerie ou déposées sur des portails.
  - Ne contiennent pas de données structurées directement exploitables. Il est donc nécessaire de mettre en œuvre des traitements d'extraction de certaines données essentielles, en général avec une vérification manuelle, de plus en plus souvent confiée à l'émetteur au moment de son dépôt, sur des portails acheteurs, pour un traitement semi-automatique.

#### Les factures dites hybrides ou mixtes

- Mix des deux précédentes. Les factures hybrides sont constituées d'un document PDF auquel est associé un fichier contenant les données essentielles sous forme structurée. (Le format Factur-X en est la version la plus aboutie, reposant à la fois sur la norme ISO PDF/A-3 (A pour archivage) et sur la norme européenne EN16931 pour les données).

### Transposition dans le droit français

Trois type de facture électronique :

**Réforme attendue pour 2023**  
(introduite par les lois de finances 2020 et 2021)

**Factures électroniques structurées**

**Factures non structurées**

**Factures hybrides ou mixtes**

### Facture électronique au sens fiscal

*Pour être qualifiée d'électronique au sens fiscal, la facture ou le flux de factures doivent être créés, transmis, reçus et archivés sous forme électronique. Le processus doit être électronique dans son intégralité.*

Les factures électroniques sont émises et reçues sous une forme électronique quelle qu'elle soit. Elles tiennent lieu de factures d'origine.

Il résulte de cette définition que :

- Une facture initialement conçue sur support papier puis numérisée, envoyée et reçue par courrier électronique ne constitue pas une facture électronique mais une facture papier.
- Une facture créée sous forme électronique qui est envoyée et reçue sous format papier ne constitue pas une facture électronique.

### Facture électronique au sens fiscal

Cas des factures papier numérisées pour un traitement électronique :

- Bien que le traitement de ces factures soit dématérialisé, il ne s'agit pas de factures électroniques au sens de la réglementation puisqu'elles n'ont pas été émises sous cette forme.
- Toutefois, il existe des dispositions réglementaires selon lesquelles les pièces produites par la numérisation de tout ou partie de ces factures peuvent avoir valeur de preuves – sous réserve que les copies soient fidèles et durables – de la transaction commerciale en cas de contrôle par l'administration fiscale.
- **Depuis janvier 2016** : Il est possible de numériser les pièces jointes constitutives de la piste d'audit fiable (PAF).
- **Depuis janvier 2017** : Il est aussi possible de numériser les factures émises sous forme papier dans le cadre d'une copie conforme et fidèle à l'original papier. Cela implique :
  - que la numérisation conserve les couleurs si elles sont significatives (par exemple pour des montants négatifs),
  - qu'aucun traitement d'image ne soit effectué,
  - que le résultat soit un fichier PDF ou PDF/A (norme adaptée à l'archivage électronique),
  - et qu'il soit sécurisé et horodaté (source d'horloge interne) soit, par scellement via un cachet serveur ou une signature électronique de niveau RGS\* minimum (le certificat logiciel suffit), soit par une empreinte numérique.

### Facture électronique au sens fiscal

*Pour être qualifiée d'électronique au sens fiscal, la facture ou le flux de factures doivent être créés, **transmis**, reçus et archivés sous forme électronique. Le processus doit être électronique dans son intégralité.*

Les assujettis doivent être en mesure de garantir l'authenticité de l'émetteur, l'intégrité du contenu et la lisibilité d'une facture durant toute la période de conservation. Pour satisfaire à ces conditions, l'assujetti peut émettre ou recevoir des factures selon trois modes :

- la voie de la piste d'audit fiable (PAF).
- la voie de la signature électronique.
- le mode « ÉDI » (échange de données informatisé).

### Facture électronique au sens fiscal – sécurisation de la facture

L'administration prescrit le respect de trois principes :

- **AUTHENTICITÉ**
  - Il s'agit de l'assurance de l'identité du fournisseur ou de l'émetteur de la facture. Le fournisseur doit pouvoir établir qu'il est lui-même à l'origine de l'émission de la facture, à savoir :
    - soit qu'il a lui-même émis la facture ;
    - soit que la facture a été émise par un tiers ou par le client (auto-facturation) agissant au nom et pour le compte du fournisseur, sachant que, dans tous les cas, elle doit être enregistrée dans la comptabilité de ce dernier.
- **INTÉGRITÉ DU CONTENU**
  - Toutes les mentions figurant sur la facture, obligatoires ou non, ne doivent pas être modifiées pendant la période de conservation.
- **LISIBILITÉ DE LA FACTURE**
  - La facture doit être lue sans difficulté par l'utilisateur et par l'administration.



### Facture électronique au sens fiscal – sécurisation de la facture

#### Voie de la piste d'audit fiable (PAF) :

- Pour toutes les factures, électroniques et papier, il s'agit d'une mise en œuvre de contrôles documentés et permanents permettant d'établir une traçabilité (une piste d'audit fiable/ PAF) entre la facture émise et la livraison de biens ou prestation de services qui en est l'objet.
- Le BOFIP définit des règles de sécurisation de la piste d'audit fiable.

#### Voie de la signature électronique :

- Pour les factures électroniques, structurées ou non, il s'agit d'une mise en œuvre d'une signature électronique avancée reposant sur un certificat qualifié ou bien de niveau RGS\*\* (cachet électronique qualifié).
- Le BOFIP impose au destinataire de vérifier la signature électronique et la validité de son certificat électronique, y compris s'il n'est pas d'un niveau suffisant.
- En cas d'utilisation de ce mode pour des factures électroniques structurées, l'obligation de présenter une version lisible demeure ;

**Mode « ÉDI » (échange de données informatisé) :** Pour les factures électroniques sous forme structurée, il s'agit de la mise en œuvre de procédures définies par décret, qui imposent pour l'émetteur et le destinataire un contrôle systématique de présence des mentions obligatoires, la tenue d'un fichier des partenaires (c'est-à-dire d'un annuaire des relations d'échanges, doté de fonctions d'historique et d'archivage), la tenue d'une liste récapitulative chronologique et archivée des échanges (journal des émissions et des réceptions, listant le cas échéant les erreurs en réception), et enfin, l'obligation de pouvoir présenter une version lisible pour un auditeur, sur la durée de conservation des factures.

**LES MENTIONS A PORTER SUR LA  
FACTURE ELECTRONIQUE**

### MENTIONS PRESCRITES PAR LE DROIT FISCAL

**MENTIONS  
OBLIGATOIRES**

**MENTIONS  
CONDITIONNELLES**

**Mentions conditionnées par :**

- **La situation du Fournisseur ou du Client**
- **La nature de certaines prestations**

### MENTIONS OBLIGATOIRES

#### Données en-tête ou en pied

- Nom complet et l'adresse de l'assujetti (le fournisseur) et de son client,
- N° individuel d'identification attribué au fournisseur (sauf factures < 150 € ou factures rectificatives d'une facture identifiée) : potentiellement n° de SIREN ou SIRET, mais le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée est aussi admis quand il existe,
- Date d'émission de la facture,
- N° de facture, unique, basé sur une séquence chronologique et continue. La présence est facilement vérifiable, ainsi que l'unicité par année civile. Il est possible d'avoir plusieurs séries chronologiques si le processus de facturation le justifie, (par exemple en cas de diversité de systèmes de facturation). En revanche, réinitialisation mensuelle mois n'est pas conforme, car cela permet une insertion trop simple de factures ex-post.

### MENTIONS OBLIGATOIRES

#### Données en-tête ou en pied

- TVA (ou ventilation de TVA) : taux de TVA (y compris les cas d'exonération), le code TVA (si identifié comme tel dans les lignes), la base HT, le montant de la TVA,
- Total HT de la facture et le total de la taxe à payer.
- En cas d'exonération (un taux de TVA à 0 %) la référence à la disposition pertinente du CGI ou toute autre mention justifiant de l'exonération (sauf pour les factures de moins de 150 € ou les factures rectificatives d'une facture identifiée),
- En cas d'avoir ou de facture rectificative, le ou les numéro(s) de la (des) facture(s) modifiée(s) (ou la période de facturation en cas d'avoir global).

### MENTIONS OBLIGATOIRES

#### Données de ligne

- Dénomination précise du bien ou service ;
- Quantité facturée et son unité de mesure ;
- Prix unitaire HT, avec sa base de quantité et son unité (est-ce un prix pour 1 unité ou un prix pour 100, par exemple ?) ;
- Taux de taxe, ou le code identifiant le taux de TVA ou le bénéfice d'une exonération

### MENTIONS CONDITIONNELLES

#### Données en-tête ou en pied

- N° d'identification à la TVA du fournisseur assujetti (donc non présent s'il n'est pas assujetti, ce qui implique une mention particulière indiquant la raison de l'absence de TVA),
- N° d'identification à la TVA du client pour les livraisons intra-communautaires à un autre assujetti de l'UE (livraisons désignées au I de l'article 262 ter du CGI),
- N° d'identification à la TVA du fournisseur et du client pour les prestations où le client est redevable de la taxe (cas de l'autoliquidation),
- N° d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée du représentant fiscal de la partie redevable de la taxe, ainsi que son nom et son adresse dans le cas où la partie redevable de la taxe dispose d'un représentant fiscal,

### MENTIONS CONDITIONNELLES

#### Données en-tête ou en pied

- Rabais, remises, ristournes en pied de facture acquis et chiffrables lors de l'opération et directement liés, s'ils existent,
- Escomptes acquis et chiffrables lors de l'opération et directement liés, s'ils existent,
- Date de livraison si elle est déterminée et différente de la date d'émission de la facture,
- Date de versement de l'acompte si elle est déterminée et différente de la date d'émission de la facture,
- Mention « Autoliquidation », lorsque le client est redevable de la taxe (dans ce cas, la taxe est à 0),
- Mention « Autofacturation », si la facture est créée par le client au nom et pour le compte du fournisseur .



### MENTIONS CONDITIONNELLES

#### Données en-tête ou en pied

- Mention « Régime particulier-Biens d'occasion », « Régime particulier-Objets d'art » ou « Régime particulier-Objets de collection et d'antiquité »,
- Caractéristiques du moyen de transport neuf (telles que définies au III de l'article 298 sexies du CGI pour les livraisons mentionnées au II de ce même article)
- Prix d'adjudication du bien, les impôts, droits, prélèvements et taxes ainsi que les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par l'organisateur à l'acheteur du bien, (livraisons aux enchères publiques visées au d) du 1 du I de l'article 289 du CGI effectuées par un organisateur de ventes aux enchères publiques agissant en son nom propre, soumises au régime de la marge bénéficiaire mentionné à l'article 297 A du même code. Cette facture ne doit pas mentionner de taxe sur la valeur ajoutée).

### MENTIONS CONDITIONNELLES

#### Données de ligne

- Rabais, remises, ristournes de ligne

### MENTIONS PRESCRITES PAR D'AUTRES SOURCE DE DROIT

- Référence au format de la facture (pour déclencher le bon traitement) en cas de facture électronique structurée,
- Type de la facture : facture, facture d'acompte, facture en autofacturation, facture rectificative ou avoir,
- Devise (si différent de l'euro).
- N° RCS et le nom de la ville d'immatriculation,
- Adresse du siège social,
- Forme juridique,
- Montant du capital social,
- Date de paiement (échéance),
- Conditions d'escompte,
- Taux de pénalité,
- Indemnité forfaitaire en cas de retard de paiement.

### MENTIONS PRESCRITES PAR D4AUTRES SOURCE DE DROIT

- Mentions conditionnelles : en cas de liquidation, qualité de gérant-mandataire ou de locataire-gérant...
- Adresse de facturation de l'émetteur et / ou du destinataire si elles sont différentes de leurs adresses respectives, ce point restant à préciser lorsqu'il s'agit de factures électroniques ;
- Date de la vente ou de la prestation (date de livraison ou date de facture), potentiellement en ligne si facture périodique multi-livraison ;
- N° de bon de commande lorsqu'il a été préalablement établi par l'acheteur.

**FORMATS DE LA  
FACTURE ELECTRONIQUE**

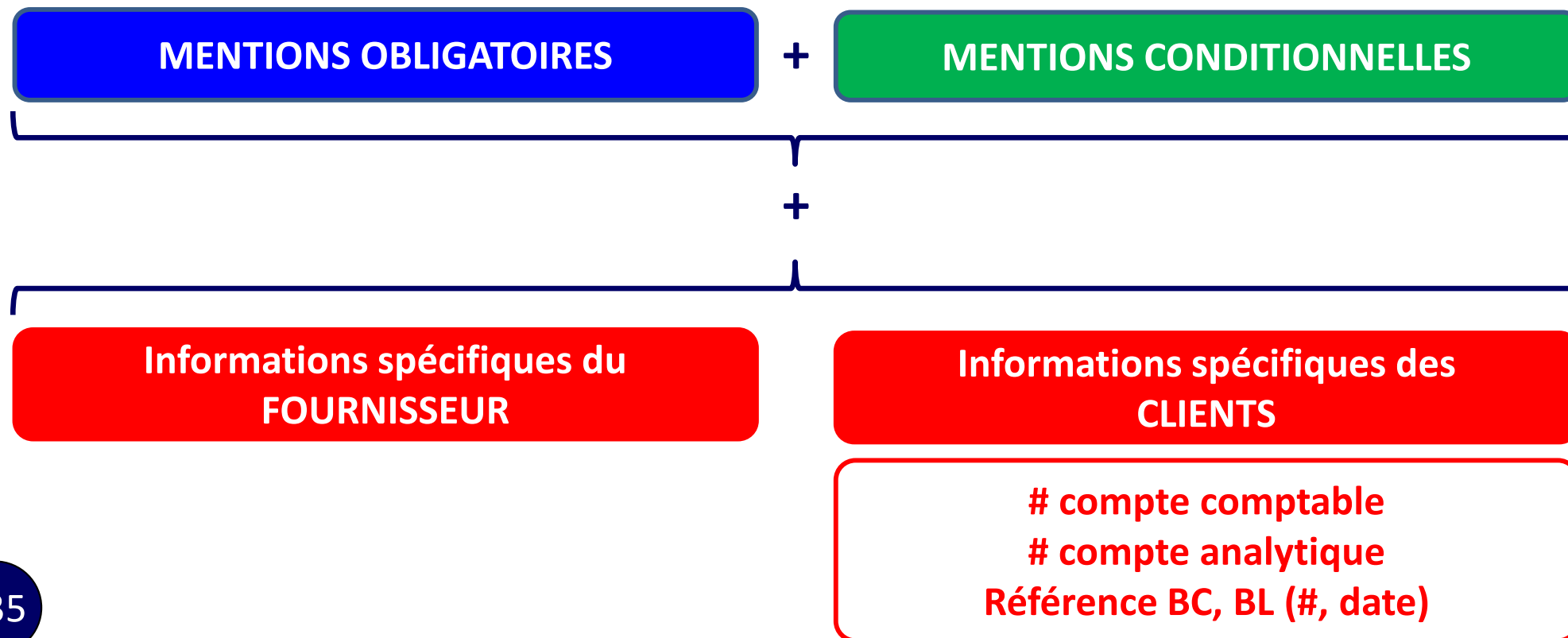
# LA FACTURE ELECTRONIQUE

## FORMATS DE LA FACTURE ELECTRONIQUE ?

**L'un des objectifs des factures électroniques est d'automatiser les traitements, notamment chez le client, en vue d'accélérer les paiements.**

Pour ce faire, il convient de définir des formats communs.

Les formats définis par la réglementation (notamment fiscale) ne peuvent pas totalement répondre aux besoins d'une comptabilisation automatisée.



**Quel format privilégier au regard des obligations légales et de leur capacité à être exploiter ?**

### FACTURES NON STRUCTUREES

✓ **Simplicité de mise en oeuvre**

- ✓ **Mentions obligatoires et conditionnelles vs lisibilité**
- ✓ **Automatisation du traitement difficile**

### FACTURES STRUCTUREES

- ✓ **Mentions obligatoires**
- ✓ **Mentions conditionnelles**
- ✓ **Informations normalisées**

- ✓ **Format**
- ✓ **Mise en oeuvre complexe**
- ✓ **Information personnalisées du client**

### FACTURES HYBRIDES

### FACTURES STRUCTUREES

Les formats structurés sont aussi appelés ÉDI (pour « Échanges de données informatisés »).

Ces formats :

- Reposent sur un modèle sémantique de définitions communes entre un client et son fournisseur, s'agissant des données de la facture et des règles de gestion applicables.
- Sont codifiés dans une syntaxe permettant d'organiser et d'identifier les données, et parfois d'en normaliser les valeurs applicables au travers de listes de codes.

Les formats structurés les plus connus et utilisés sont l'EDIFACT, l'EANCOM, l'XML UBL ou l'XML UN/ CEFACR SCRD CII, avec différentes variantes et déclinaisons sectorielles.

Avantages de ces formats :

- Grande richesse d'informations pour automatiser les traitements.
- Conçus pour permettre l'automatisation des traitements.

Risques et faiblesses de ces formats :

- Richesse des informations entraîne complexité à créer et à implémenter, notamment pour une PME.
- Conçus pour être traités par des machines, ces formats peuvent manquer de lisibilité (en cas de litige ou par des contrôleurs fiscaux).



### FACTURES STRUCTUREES

En pratique :

- Nécessité de disposer d'outils qui construisent ou associent des représentations lisibles (en pratique HTML ou PDF).
- Nécessité de documenter les spécificités du format et de mettre à jour.

Il existe un risque de voir se multiplier les formats structurés de facture en fonction de ses contreparties et des secteurs adressés.

Il est donc fortement recommandé de choisir des formats standards, supportés et maintenus par de larges communautés, y compris sur les aspects de documentation.

Se posent néanmoins les questions :

- De la confrontation entre deux formats différents,
- Des rapports de forces entre le format d'un grand donneur d'ordre et celui d'une PME.

### FACTURES NON STRUCTUREES

Les formats non structurés de facture électronique permettent une représentation analogue visuellement avec les factures papier. Parmi ces formats, le format PDF est le plus utilisé.

Ce type de format permet une certaine intégrité, peut être facilement sécurisé par une signature électronique et il est facile à créer car il correspond à l'image de la facture papier traditionnelle et la plupart des logiciels ou outils de facturation savent créer un fichier PDF à la place d'une impression papier.

En revanche, le format non structuré impose au client d'extraire les données utiles à son traitement, manuellement et/ou avec l'aide de logiciels ou services appropriés, sans valeur ajoutée déterminante par rapport au traitement d'une facture papier qui aurait été numérisée.

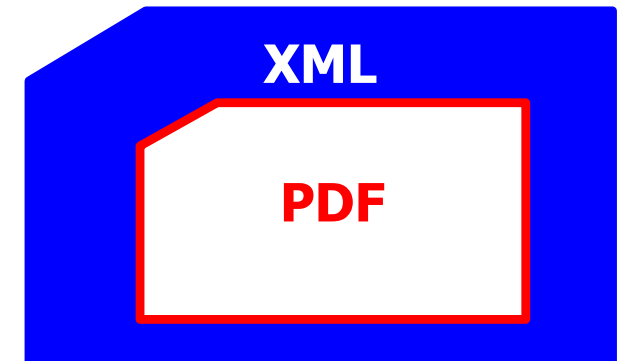
Les factures sous traitement de texte (tel que les formats html, email, Word, Excel) sont classées dans cette catégorie de format non structuré. Ces derniers sont peu recommandés, notamment parce qu'ils peuvent présenter des difficultés pour une garantie d'intégrité et pour une consultation sur une longue période de conservation telle que 10 ans.

Pour les formats non structurés, le PDF/A-3, qui correspond à la norme ISO 19005-3, permet d'attacher des fichiers joints à l'intérieur d'un fichier PDF. Il sert, alors, à la fois de représentation lisible et d'enveloppe de pièces attachées, pour constituer par exemple des formats mixtes.

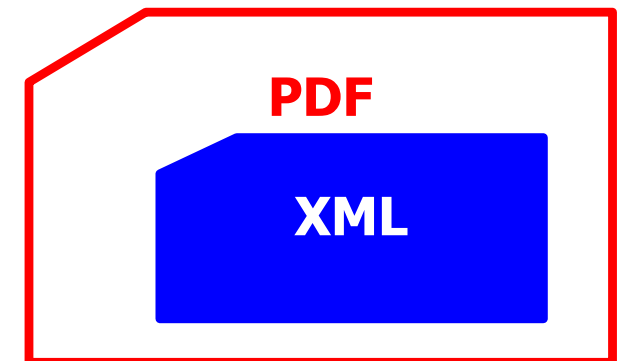
### FACTURES HYBRIDES

Les formats mixtes ou hybrides sont des formats qui comportent à la fois une représentation lisible complète et des données de facture, soit complètes, soit partielles. Ainsi, les utilisateurs peuvent disposer de la représentation lisible et les machines des données les plus utiles pour automatiser les traitements le plus possible.

Un format structuré, en général sous syntaxe XML, qui contient tout ou partie des informations de facture, les plus recommandées et utiles pour automatiser le traitement, à l'intérieur duquel une représentation lisible complète est jointe (encodée dans une balise XML prévue à cet effet), très majoritairement sous format PDF, sur laquelle peut avoir été appliquée une signature électronique.



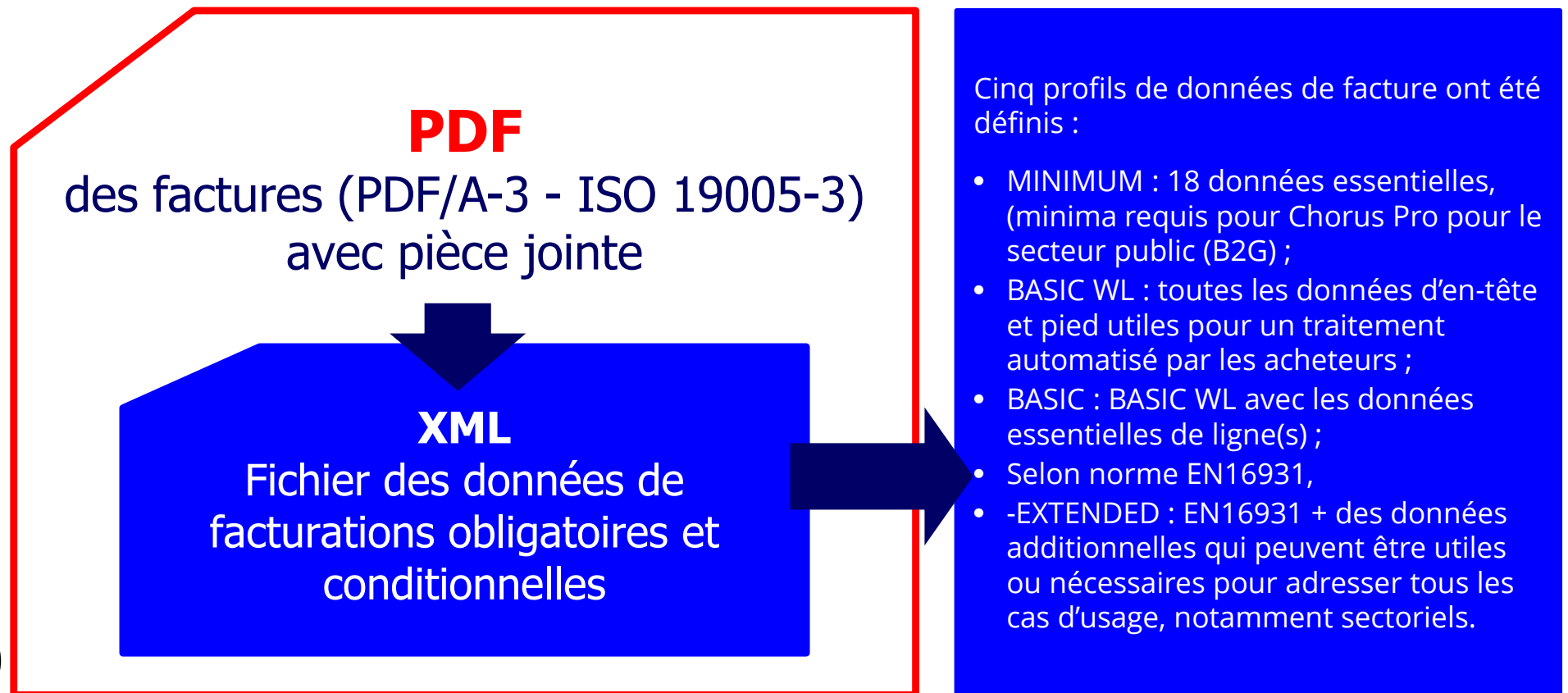
Une représentation lisible sous format PDF, en général PDF/A-3 (ISO 19005-3), conçu pour intégrer d'autres fichiers, à l'intérieur de laquelle un fichier de données structurées de facture est joint. Dans ce cas, c'est la représentation PDF qui sert d'enveloppe, et qui peut d'ailleurs aussi intégrer une signature électronique.



### FACTURES HYBRIDES

A ce jour, il n'existe pas de format strictement prescrit en vue de la mise en application en 2023.

Un standard commun de facture hybride a été défini entre l'Allemagne et la France dénommé **FACTUR-X** (ZUGFeRD 2.1 en Allemagne).



**TRANSMISSION DES  
FACTURES ELECTRONIQUES**

Préalablement, il convient de distinguer :

L'obligation  
d'**e-invoicing**

concerne les règles de  
dématérialisation de la  
facture

L'obligation ne porte  
que sur les opérations  
entre assujettis établis  
en France

L'obligation  
d'**e-reporting**

concerne les règles de transmission des  
données de la facture à l'administration

L'obligation porte :

- sur les opérations entre assujettis établis en France
- Sur le ventes réalisées par un assujettis établis en France vers :
  - Assujetti en France
  - BtoB international
  - BtoC en France et à l'international

L'obligation est complétée par la transmission  
des données de paiement des prestations de  
services.

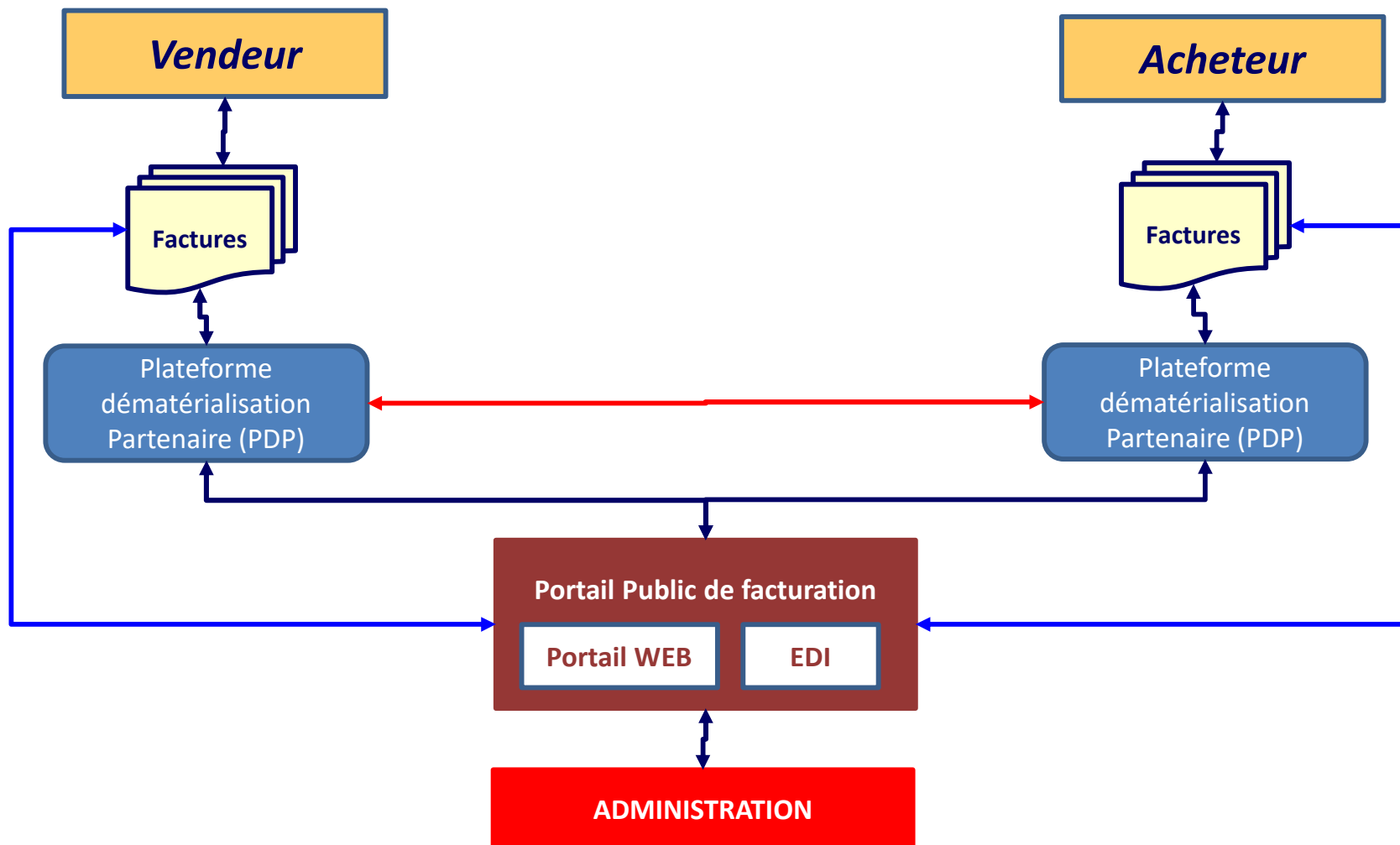
Modalité de transmission dans le cadre de l'obligation d'**e-invoicing** :

Deux schéma envisagés :

1. Transmission des factures dématérialisées par les vendeurs obligatoirement via un portail public de facturation (schéma italien).
2. Transmission des factures dématérialisées par vendeurs via une plateforme de dématérialisation ou via un portail public de facturation.

Les termes de l'ordonnance de septembre 2021 semblent opter pour le 2<sup>nd</sup> schéma.

Modalité de transmission dans le cadre de l'obligation d'**e-invoicing** :





**REGLES FISCALES DE  
CONSERVATION ET STOCKAGE DE LA  
FACTURE ELECTRONIQUE**

Les règles fiscales de conservations sont les suivantes :

### Délai de conservation :

Le plus long des délais suivants :

- en matière commerciale, la prescription est de 5 ans (c. com. art. L. 110-4) ;
- en matière comptable, les pièces justificatives doivent être conservées pendant 10 ans (c. com. art. L. 123-22) ;
- en matière fiscale, le droit de communication des agents de l'administration implique un délai de conservation des documents comptables de 6 ans à compter de la date de la dernière opération figurant sur ces documents (LPF art. L. 102 B).

Sur demande de l'administration, les factures, sous format électronique, doivent être restituables sur écran, sur support informatique ou sur papier. La restitution porte sur l'intégralité des informations émises et reçues, qu'elles soient obligatoires ou facultatives et doit pouvoir être opérée de manière sélective.

### Sanction en cas de défaut de conservation :

- Amende de 10 000 € en cas de refus de communication des documents et renseignements demandés par l'administration,
- Pénalité de 50 % des montants facturés à défaut de conservation des factures de vente ou rejet de la piste d'audit fiable,
- Rejet de comptabilité à défaut de conservation des documents sur lesquels l'administration peut exercer son contrôle.

### Mode de Conservation

#### Voie de la piste d'audit fiable (PAF) :

- Pour mémoire, il s'agit du mode de sécurisation admis par l'administration fiscale et prévu pour les factures qui n'ont pas de signature électronique avancée fondée sur un certificat qualifié, ou qui ne sont pas transmises par ÉDI.
- Dans ce cas, l'entreprise doit conserver ces factures
  - sur support informatique pendant une durée au moins égale à trois ans.
  - dans « leur format informatique original », c'est-à-dire celui dans lequel les factures électroniques ont été émises et transmises par l'émetteur, pendant une durée au moins égale à trois ans.
  - Un changement de format ne permettrait pas de garantir l'intégrité du contenu des factures électroniques. Toutefois, les entreprises sont libres, à des fins de gestion, de modifier le format informatique, si elles les conservent parallèlement sous leur format original (ne entreprise qui reçoit des factures sous le format informatique XML doit les conserver dans ce format, mais peut, à des fins de gestion, les convertir au format PDF).
  - dans leur « contenu originel » sans que celui-ci ne soit modifié pendant la durée de conservation de 6.

### Mode de Conservation

#### Voie de la signature électronique :

- Les factures et la signature électronique « qualifiée » à laquelle elles sont liées ainsi que le certificat électronique attaché aux données de vérification de cette signature électronique doivent être conservés dans **leurs forme et contenu originels** par l'entreprise destinataire des factures électroniques dont l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu sont garantis au moyen d'une signature.
- Il en est de même des factures assorties d'une simple signature électronique « avancée » qui doivent être sécurisées par une piste d'audit.
- L'obligation de conservation porte sur l'intégralité du message émis ou reçu, y compris les mentions non obligatoires.
- Par ailleurs, les factures transmises électroniquement et assorties d'une signature électronique sont à conserver dans leur format original.

### Mode de Conservation

#### Mode « ÉDI » (échange de données informatisé) :

Pour l'entreprise qui choisit l'ÉDI pour garantir l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité de la facture :

- les informations émises et reçues doivent être conservées dans leurs forme et contenu originels dans l'ordre chronologique de leur émission, tant par l'entreprise émettrice des factures que par l'entreprise destinataire de ces factures.
- La conservation doit permettre la sélection selon les dates d'émission et de réception et/ou selon l'identité de leur récepteur et de leur émetteur.
- L'obligation de conservation porte sur l'intégralité du message émis ou reçu, y compris les mentions non obligatoires.
- Le support informatique sur lequel sont conservés les messages factures doit être alimenté automatiquement par le système des informations qui en sont directement issues.
- La liste récapitulative et le fichier des partenaires doivent, de même, être conservés.
- Lorsque la dématérialisation est gérée par un prestataire de services, la conservation dans leurs forme et contenu originels des informations émises ou reçues doit être assurée séparément pour chaque société dématérialisant ses factures. En conséquence, un archivage commun des factures, contenant des informations relatives à plusieurs sociétés, ne serait pas conforme aux textes.

### Lieu de Stockage

- Le stockage des factures transmises par voie électronique, quelles qu'en soient les modalités de sécurisation, peut être effectué :
  - sur le territoire français,
  - dans un autre État de l'UE, l'accessibilité des factures par l'administration fiscale devant être garantie depuis le siège ou le principal établissement de l'entité vérifiée en cas de contrôle,
  - dans un pays hors de l'UE à condition que le pays soit lié à la France par une convention prévoyant :
    - soit une assistance mutuelle similaire,
    - soit un droit d'accès en ligne immédiat de téléchargement et d'utilisation de l'ensemble des données concernées.
- Lorsque les assujettis stockent leurs factures émises et reçues dans un serveur distant, les principes de stockage sont les mêmes.
- Le lieu de stockage, ainsi que toute modification, doit faire l'objet d'une déclaration, en même temps que la déclaration des résultats, lorsque ce lieu est situé hors de France. Elle est effectuée sur papier libre et doit être adressée au SIE ou à la Direction des grandes entreprises/DGE dont les assujettis dépendent.

**FISCALITE DE LA MOBILITE**

Il n'y a pas de nouvelles évolution de la fiscalité de la mobilité. La plupart des évolutions ont été décidées dans le cadre de la Loi de finances 2021.

### Taxe sur les véhicules de société :

- Deux composantes :
  - Composante CO<sup>2</sup> : De 17 € (21 gr CO<sup>2</sup> / km) à 7.747 € (269 gr) et au-delà pour les véhicules > à 266 gr. Les Exonérations applicables aux véhicules hybrides, GNV, GPL, hybrides Hydrogène/essence et GPL/Superéthanol,
  - Composante autres polluants (selon la date de mise en circulation) : de 20 à 70 € pour les véhicules essence, de 40 à 600 € pour les véhicules diesel.

### Malus CO<sup>2</sup> :

- Déclenchement à partir de 128 gr (133 en 2021, 125 en 2022)
- De 50 € à 40.000 € (50.000 € en 2022)



### Malus au poids :

- Concerne les véhicules acquis à compter du 1/1/2022.
- Sont exonérés les véhicules électriques, les hybrides rechargeables (si leur autonomie électrique est supérieur à 50 kms).
- Le malus au poids est de **10 € par kg au-delà de 1.800 kg.**
- Les réfections suivantes sont applicables :
  - La réfaction « famille nombreuse » est de 200 kg par enfant,
  - Les véhicules comportant au moins 8 places assises détenues par des personnes morales dans le cadre d'une LLD bénéficient d'une réduction de 400 kg

Le cumul des malus CO<sup>2</sup> et au poids ne doit pas excéder 40.000 € en 2022 et 50.000 € en 2023.

**CONTRÔLE FISCAL**

**OBSTACLE A L'ACCES DES  
DOCUMENTS INFORMATIQUES**

L'administration fiscale dispose d'un droit de visite et de saisie en tous lieux, même privés, pour rechercher des infractions en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires

Sous certaines conditions, elle peut saisir toutes les pièces et tous les documents de nature à établir la preuve matérielle de la fraude présumée, quel qu'en soit le support, papier ou informatique.

En cas d'obstacle à l'accès, à la lecture ou à la saisie de pièces ou de documents conservés sur un support informatique, une amende spécifique est prévue par l'article 1735 quater du CGI.

La LDF renforce les montants de cette amende, jugés peu dissuasifs en cas d'obstruction manifeste au cours de la visite (refus de communication du mot de passe nécessaire à l'accès au support informatique, par exemple). Ces montants sont portés à :

- 50 000 € (au lieu de 10 000 € auparavant), lorsque l'obstacle est constaté dans les locaux occupés par le contribuable lui-même ; comme auparavant, dans ce cas de figure, l'amende est fixée à 5 % des droits rappelés si ce dernier montant est plus élevé que l'amende forfaitaire ;
- 50 000 € (contre 10 000 € auparavant), lorsque l'obstacle est constaté dans les locaux occupés par le représentant en droit ou en fait du contribuable ;
- 10 000 € (contre 1 500 € auparavant) dans les autres cas, c'est-à-dire lorsque l'obstacle est constaté dans les locaux d'un tiers.