



Circulaire N° 2153

Paris, le 20 février 2017

Direction des Affaires juridiques et fiscales

Rédactrice : Cécile FILLETON (cecile.filleton@coopdefrance.coop)

DROIT FISCAL

LOI DE FINANCES POUR 2017
LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2016
OBJET : LOI DE FINANCEMENT DE LA SECURITE SOCIALE POUR 2017 :
PRINCIPALES MESURES FISCALES INTERESSANT
LES COOPERATIVES AGRICOLES ET GROUPES COOPERATIFS

CE QU'IL FAUT RETENIR

Le Conseil constitutionnel a validé l'essentiel des dispositions des trois « lois de finances de fin d'année » :

Loi de finances pour 2017 (LF 2017)

- Décision du Conseil constitutionnel n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016
- Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 (publiée au Journal officiel n° 0303 du 30 décembre 2016)

Loi de finances rectificative pour 2016 (LFR 2016)

- Décision du Conseil constitutionnel n° 2016-743 DC du 29 décembre 2016
- Loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 (publiée au Journal officiel n° 0303 du 30 décembre 2016)

Loi de financement de la sécurité sociale pour 2017 (LFSS 2017)

- Décision du Conseil constitutionnel n° 2016-742 DC du 22 décembre 2016
- Loi n° 2016-1827 du 23 décembre 2016 de financement de la sécurité sociale pour 2017 (publiée au Journal officiel n° 0299 du 24 décembre 2016)

Circulaire

SOMMAIRE

Dans la **loi de finances pour 2017**, la baisse du taux de l'impôt sur les sociétés constitue la principale mesure intéressant les entreprises. La loi comprend également plusieurs dispositions susceptibles d'affecter la trésorerie des grandes entreprises (renforcement du 5^{ème} acompte d'impôt sur les sociétés, création d'un acompte de TaSCom notamment).

La **loi de finances rectificative pour 2016** comprend comme chaque année de nombreuses dispositions d'aménagement techniques. En matière de contrôle fiscal, elle crée de nouvelles procédures, et notamment l'« examen de comptabilité ».

Quant à la **loi de financement de la sécurité sociale pour 2016**, une de ses deux seules mesures « fiscales » concerne l'aménagement des modalités d'imposition à la taxe sur les véhicules de société, dont le produit est affecté à la branche famille du régime général de sécurité sociale.

Compte tenu du nombre très important de mesures votées dans le cadre de ces trois « lois de finances de fin d'année », **seules les dispositions fiscales qui nous ont paru les plus significatives (parties I et II), méritent plus particulièrement une attention dans la présente circulaire**. D'autres dispositions sont signalées à titre d'information (partie III).

Pour permettre au lecteur d'aller plus facilement à l'essentiel, l'ensemble de ces mesures est présenté par pertinence plutôt que par type de loi. Vous trouverez toutefois, sous chaque mesure commentée dans le cadre de la présente circulaire, l'article correspondant de la loi concernée (LF 2017, LFR 2016 ou LFSS 2017) suivi de la numérotation de l'article à l'état de projet en cours de navette parlementaire (PLF 2017, PLFR 2016 ou PLFSS 2017).

2

Page

I. DISPOSITIONS FISCALES A SIGNALER

- Baisse du taux de l'impôt sur les sociétés..... 4
- Augmentation du taux du Crédit d'Impôt Compétitivité Emploi (CICE)..... 8
- Suramortissement des biens commandés avant le 15 avril 2017..... 10
- Aménagement des modalités d'imposition et nouvelles exonérations de taxe sur les véhicules de société..... 15
- Déductibilité de la TVA grevant l'essence..... 18
- Examen à distance des comptabilités informatisées..... 19
- Nouvelles obligations de dématérialisation..... 21
- Assouplissement des modalités de conservation et de stockage des factures papier..... 22

II. AUTRES DISPOSITIONS FISCALES A SIGNALER

- Renforcement du 5^{ème} acompte d'impôt sur les sociétés..... 24
- Création d'un acompte de TaSCom..... 25
- Extension du suramortissement à certains véhicules..... 27
- Plafond de déductibilité de l'amortissement des véhicules de société..... 29
- Valorisation des dons en nature..... 31
- Taxe sur les corps gras sur les livraisons intracommunautaires
Recouvrement de la taxe sur les produits importés..... 32

III. DISPOSITIONS FISCALES DIVERSES : POUR INFORMATION

➤ <u>Crédit d'impôt de taxe sur les salaires</u>	35
➤ <u>Crédit d'impôt recherche : dépenses confiées aux fermes expérimentales</u>	36
➤ <u>Crédit d'impôt pour congés des exploitants agricoles</u>	37
➤ <u>Suppression de petites niches</u>	38
➤ <u>Généralisation de l'acompte de prélèvement forfaitaire</u>	39
➤ <u>Signalement des achats exposés au risque de fraude à la TVA</u>	40
➤ <u>Procédures spécifiques de contrôle sur place</u>	41
➤ <u>Revalorisation des valeurs locatives pour 2017</u>	43
➤ <u>Abrogation des textes sur l'écotaxe</u>	43
➤ <u>Aménagement de la composante « carburants » de la TGAP</u>	44
➤ <u>Prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu</u>	46
➤ <u>Autoliquidation de la TVA due à l'importation</u>	48

I. DISPOSITIONS FISCALES A SIGNALER

BAISSE DU TAUX DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES

➤ LF 2017, article 11 (PLF, art. 6)

A compter des exercices ouverts en 2017, le taux normal de l'impôt sur les sociétés (IS) est diminué progressivement **de 33,1/3 % à 28 % sur quatre ans pour toutes les entreprises**. De plus, **à compter des exercices ouverts en 2019**, le bénéfice du taux réduit de 15 % en faveur des PME est étendu aux entreprises dont le **chiffre d'affaires est inférieur à 50 000 000 €**.

- **Rappels préalables**

Actuellement, le **taux de droit commun** de l'IS est fixé à **33,1/3 %** par le 2^{ème} alinéa du I de l'article 219 du Code Général des Impôts (CGI).

En outre, les entreprises dont le **chiffre d'affaires est inférieur à 7 630 000 €** et dont le capital, entièrement libéré, est détenu de manière continue pour 75 % au moins, directement ou indirectement, par des personnes physiques bénéficient du taux réduit de **15 % sur la fraction de leur bénéfice comprise entre 0 € et 38 120 €** (article 219-I-b du CGI).

Pour l'application des seuils de chiffre d'affaires, le chiffre d'affaires à retenir s'entend de celui réalisé au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois.

Dans les coopératives agricoles et leurs unions, le **seuil de 7 630 000 €** s'apprécie compte tenu de l'**ensemble des opérations réalisées par la coopérative**, opérations exonérées et imposables à l'IS (BOI-IS-LIQ-20-10-20120912 § 60).

Dans les groupes fiscaux intégrés, le chiffre d'affaires retenu par la société mère s'apprécie en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe (BOI-IS-LIQ-20-10-20120912 § 50). On rappelle toutefois que les **coopératives agricoles et leurs unions**, dont tout ou partie du bénéfice est exonéré d'IS, sont **exclues du régime de l'intégration fiscale** (BOI-IS-GPE-10-30-40-20150506 § 30).

En revanche, les sociétés coopératives peuvent détenir 95 % ou plus du capital d'une société-mère d'un groupe fiscalement intégré, sans que cette détention n'entraîne la cessation du groupe constitué par cette société (BOI-IS-GPE-10-30-40-20150506 § 40).

Toutes les coopératives agricoles et unions de coopératives agricoles partiellement taxées à l'IS - coopératives et unions ayant levé l'option « tiers non associés » (TNA) et/ou réalisant des opérations accessoires taxables -, de même que les sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA) et les filiales de groupes coopératifs, sont bien sûr concernées par la baisse du taux normal de l'IS.

- **Aménagements apportés par la loi de finances pour 2017**

- **Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017**

Seules les PME peuvent bénéficier du passage à 28 % du taux normal de l'IS jusqu'à 75 000 € de bénéfice imposable.

- **PME bénéficiant du taux réduit d'IS de 15 %**

Les entreprises dont le **chiffre d'affaires est inférieur à 7 630 000 €** et dont le capital, entièrement libéré, est détenu de manière continue pour 75 % au moins, directement ou indirectement, par des personnes physiques, appliqueront le taux d'IS de **28 % sur la fraction de leur bénéfice comprise entre 38 120 € et 75 000 €**.

La fraction de leur bénéfice comprise entre 0 € et 38 120 € restera imposée au taux réduit d'IS de 15 %. De même, la fraction de leur bénéfice supérieure à 75 000 € restera imposée au taux d'IS de 33,1/3 %.

Par conséquent, pour les exercices ouverts en 2017, les entreprises qui réalisent un bénéfice supérieur à 75 000 € seront soumises à **trois taux d'IS différents** : 15 %, 28 % et 33,1/3 %.

Exemple :

Une société remplissant les conditions pour bénéficier du taux réduit d'IS de 15 % réalise, au titre de son exercice ouvert le 1^{er} juin 2017, un bénéfice imposable de 90 000 €.

Le montant de son IS devra être calculé comme suit :

38 120 € x 15 % =	5 718 €
(75 000 € - 38 120 €) x 28 % =	10 326 €
(90 000 € - 75 000 €) x 33,1/3 % =	<u>5 000 €</u>
Total	21 044 €

5

- **PME au sens communautaire**

Les entreprises qui satisfont à la définition des micro-, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au [règlement \(UE\) 651/2014 du 17 juin 2014](#), appliqueront le taux d'IS de **28 % sur la fraction de leur bénéfice comprise entre 0 € et 75 000 €**.

Pour mémoire, ce règlement distingue trois catégories d'entreprises :

- les micro-entreprises (moins de 10 salariés et chiffre d'affaires annuel ou total du bilan annuel n'excédant pas 2 000 000 €),

- les petites entreprises (moins de 50 salariés et chiffre d'affaires annuel ou total du bilan annuel n'excédant pas 10 000 000 €),

- les entreprises moyennes (moins de 250 salariés et chiffre d'affaires annuel n'excédant pas 50 000 000 € ou total du bilan annuel n'excédant pas 43 000 000 €).

- **Autres entreprises**

Les entreprises qui n'entrent pas dans le champ du taux réduit d'IS de 15 % ou ne sont pas considérées comme des PME au sens du droit de l'Union européenne ne bénéficient d'aucune baisse d'IS au titre de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2017.

○ **Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018**

Toutes les entreprises pourront bénéficier du taux d'IS de 28 %, mais uniquement sur la fraction de leur bénéfice imposable n'excédant pas 500 000 €.

Les **PME bénéficiant du taux réduit d'IS de 15 %** seront encore soumises à **trois taux d'IS** : 15 % pour la fraction de leur bénéfice imposable comprise entre 0 € et 38 120 €, 28 % sur la fraction de leur bénéfice imposable comprise entre 38 120 € et 500 000 € et 33,1/3 % sur la fraction de leur bénéfice imposable supérieure à 500 000 €.

Les **autres entreprises** seront soumises à **deux taux d'IS** : 28 % sur la fraction de leur bénéfice imposable comprise entre 0 € et 500 000 € et 33,1/3 % sur la fraction de leur bénéfice imposable supérieure à 500 000 €.

○ **Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019**

Le **taux réduit d'IS de 15 %**, jusque-là réservé aux entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 7 630 000 €, sera **étendu à celles dont le chiffre d'affaires est inférieur à 50 000 000 €**. Toutefois, il continuera de s'appliquer à la seule fraction de bénéfice imposable comprise entre 0 € et 38 120 €.

Seules les conditions de chiffre d'affaires prévues pour l'application du taux réduit de 15 % sont modifiées. Aucune modification n'est apportée aux autres conditions : les exigences posées en matière de libération et de détention du capital demeurent inchangées.

Par ailleurs, le **taux d'IS de 28 %** est **étendu à l'ensemble des entreprises, sauf à celles dont le chiffre d'affaires est supérieur à 1 000 000 000 €**, au-delà du seuil de 500 000 € de bénéfice imposable.

6

Par conséquent :

- les entreprises réalisant un **chiffre d'affaires inférieur à 50 000 000 €** pourront être soumises à **deux taux d'IS différents** : 15 % sur la fraction de leur bénéfice imposable comprise entre 0 € et 38 120 € et 28 % sur la fraction de leur bénéfice imposable supérieure à 38 120 €,

- les entreprises dont le **chiffre d'affaires est compris entre 50 000 000 € et 1 000 000 000 €** seront soumises au taux d'IS de **28 % sur l'intégralité de leur résultat**,

- les entreprises dont le **chiffre d'affaires est supérieur à 1 000 000 000 €** seront imposées au taux d'IS de 28 % sur la fraction de leur bénéfice imposable comprise entre 0 € et 500 000 € et au taux d'IS de 33,1/3 % sur la fraction de leur bénéfice imposable supérieure à 500 000 €.

○ **Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020**

Le **taux réduit d'IS de 15 %** continuera à s'appliquer aux **PME dont le chiffre d'affaires est inférieur à 50 000 000 €**, sur la seule fraction de bénéfice imposable comprise entre 0 € et 38 120 €.

Le **taux normal d'IS de 33,1/3 % disparaît**, remplacé par le taux de 28 % sans qu'il soit tenu compte du chiffre d'affaires de l'entreprise ou du montant de son bénéfice imposable.

○ **Tableau récapitulatif**

Entreprises concernées	Tranches de bénéfice imposable	Exercice ouvert en 2016	Exercice ouvert en 2017	Exercice ouvert en 2018	Exercice ouvert en 2019	Exercice ouvert en 2020
CA < 7,63 M€	0 € à 38 120 €	15% (1)	15% (1)	15% (1)	15% (1)	15% (1)
	38 120 € à 75 000 €	33,1/3%	28% (2)	28%	28%	28%
	75 000 € à 500 000 €		33,1/3%			
	> 500 000 €		33,1/3%			
CA > 7,63 M€ et < 50 M€	0 € à 38 120 €	33,1/3%	28% (2)	28%	15% (1)	15% (1)
	38 120 € à 75 000 €		33,1/3%		28%	28%
	75 000 € à 500 000 €			33,1/3%		
	> 500 000 €	33,1/3%				
CA > 50 M€ et < 1Md€	0 € à 500 000 €	33,1/3%	33,1/3%	28%	28%	28%
	> 500 000 €			33,1/3%		
CA > 1 Md€	0 à 500 000 €	33,1/3%	33,1/3%	28%	28%	28%
	> 500 000 €			33,1/3%		

(1) Sous réserve du respect des conditions fixées par l'article 219-I-b du CGI
(2) Sous réserve du respect de la définition des PME prévue par le droit de l'Union européenne

○ **Conséquences de la réforme du taux de l'IS sur le calcul des acomptes**

Les quatre **acomptes** trimestriels d'IS sont déterminés à partir des résultats du dernier exercice clos ([article 1668 du CGI](#)).

En pratique, chacun des acomptes est égal à un montant d'IS calculé sur :

- 3,75 % du bénéfice imposé au taux réduit d'IS de 15 % applicable aux PME,
- 8,1/3 % du bénéfice imposé au taux normal d'IS de 33,1/3 %,
 - 3,75 % du résultat net de la concession de licences d'exploitation et produits assimilés imposé au taux réduit d'IS de 15 % spécifiquement applicable aux plus-values à long terme.

7

Des règles particulières sont en outre prévues pour le calcul du **5^{ème} acompte d'IS des grandes entreprises** dont le chiffre d'affaires du dernier exercice clos est au moins égal à 250 000 000 € (sur ce point, voir paragraphe sur le [renforcement du 5^{ème} acompte d'impôt sur les sociétés](#) p. 24 de la présente circulaire).

L'article 11 de la loi de finances pour 2017 aménage la rédaction de l'[article 1668 du CGI](#), afin d'y ajouter la référence au taux de 28 %.

Toutefois, il ne précise pas si les entreprises pourront tenir compte du taux de 28 %, et ainsi diminuer leurs acomptes d'IS à acquitter, dès l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2017. Sur ce point, il conviendra donc d'attendre les commentaires de l'administration fiscale au Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFiP).

Pour mémoire :

Lors de l'introduction du taux réduit de 15 % en faveur des PME par l'article 7 de la [loi n° 2000-1352 du 30 décembre 2000 de finances pour 2001](#), une **mesure transitoire avait été prévue pour la détermination des acomptes afin de tenir compte de l'incidence du nouveau taux réduit. Elle consistait à recalculer l'IS dû au titre de l'exercice précédant celui au titre duquel le taux d'IS de 15 % s'appliquait pour la première fois.**

AUGMENTATION DU TAUX DU CREDIT D'IMPOT COMPETITIVITE EMPLOI (CICE)

➤ LF 2017, article 72 (PLF, art. 44)

Le taux du CICE est porté de 6 % à 7 % pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2017.

• Rappels préalables

Les coopératives agricoles et leurs unions ne peuvent bénéficier du CICE prévu à l'article 244 quater C du Code Général des Impôts (CGI) que pour les rémunérations versées aux salariés affectés à des activités taxables d'impôt sur les sociétés (IS).

Pour les coopératives agricoles et leurs unions, le dispositif du CICE fonctionne par conséquent en fonction de l'affectation des salariés :

- **pour les rémunérations versées aux salariés affectés aux activités soumises à l'IS**, le CICE est applicable dans la limite de 6 % de la masse salariale brute pour les salaires n'excédant pas 2,5 fois le Smic,
- **pour les rémunérations versées aux salariés affectés aux activités exonérées d'IS**, le CICE n'est pas applicable.

S'agissant des modalités de **répartition des charges de personnel** à la fois affecté à des activités imposées et non imposées, le [BOI-BIC-RICI-10-150-10-20131126](#) § 70 précise qu'« *il convient de se reporter notamment au [BOI-IS-CHAMP-30](#)* », ce qui laisse sous-entendre qu'il peut être fait application du prorata de taxation à l'IS déterminé pour les opérations « tiers non associés » (TNA) et les activités accessoires taxables.

• Contexte de la nouvelle mesure

L'augmentation d'un point du taux du CICE est issue de la réorientation du pacte de responsabilité et de solidarité annoncée par le président de la République le 30 juin 2016. Elle se substitue à la suppression définitive de la Contribution Sociale de Solidarité des Sociétés (C3S) dont les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas 19 000 000 € étaient déjà exonérées.

Dans le cadre du débat parlementaire relatif au projet de loi de finances pour 2017, Christian ECKERT, secrétaire d'Etat chargé du Budget et des Comptes publics, a précisé qu'au motif que la C3S n'était plus acquittée que par les très grandes entreprises, il avait été « *préférez une mesure qui profite, pour moitié, aux PME* »¹.

Le basculement du CICE en baisse définitive de charges dont aurait bénéficié les coopératives agricoles et leurs unions n'est donc toujours pas d'actualité, malgré les annonces du ministre de l'Economie au congrès 2015 de Coop de France², confirmées tant par le président de la République que le ministre de l'Agriculture début 2016.

¹ Assemblée nationale, 2^{ème} séance du 17 novembre 2016, [discussion sur l'article 44](#).

² Intervention d'Emmanuel MACRON, ministre de l'Economie, de l'Industrie et du Numérique, discours de clôture du congrès de la Coopération Agricole, p. 6.

- **Aménagements apportés par la loi de finances pour 2017**

Le taux du CICE passe de 6 % à 7 % pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2017.

Le taux dérogatoire de 9 %, applicable aux rémunérations versées à des salariés affectés à des exploitations situées dans les départements d'outre-mer (DOM) demeure inchangé.

- **Actions mises en œuvre par Coop de France**

Le relèvement à 7 % du taux du CICE sur les rémunérations versées en 2017 **accroît l'écart de compétitivité** avec les entreprises du secteur commercial des coopératives qui ne bénéficient ni pleinement du CICE, ni des mesures compensatoires prévues pour le secteur non lucratif.

Les coopératives agricoles n'étant pas redevables de la taxe sur les salaires, **elles ne peuvent en effet pas bénéficier des mesures compensatoires prévues pour les organismes sans but lucratif** (sur ce point, voir paragraphe sur le crédit d'impôt de taxe sur les salaires p. 35 de la présente circulaire).

Coop de France, avec le soutien de Coop Fr, l'organisation représentative du mouvement coopératif français³, **a proposé un amendement aux parlementaires**, à la fois dans le cadre du PLF 2017 et du PLFSS 2017.

Cet amendement prévoyait la **suppression du taux réduit de cotisation d'allocations familiales** (3,45 % du salaire pour les rémunérations jusqu'à 3,5 Smic) pour compenser en partie le manque à gagner au titre de l'absence de bénéfice du CICE des coopératives agricoles, artisanales, maritimes et de transport.

9

Malgré l'implication de 77 parlementaires (26 députés et 51 sénateurs) - que ce soit par soutien d'amendement, question écrite ou orale -, la proposition n'a pas abouti.

Ayant reçu un avis défavorable à la fois de la commission des affaires sociales de l'Assemblée nationale et du Gouvernement, **l'amendement a été rejeté**⁴ dans le cadre du PLFSS 2017.

S'agissant de la **position du Gouvernement**, elle est assez bien résumée par cette réponse de Christian ECKERT, secrétaire d'Etat chargé du Budget et des Comptes publics, dans le cadre du débat parlementaire relatif au PLFR 2016, en 2^{ème} séance du 7 décembre 2016 à l'Assemblée nationale, lors de la discussion sur l'amendement n° 153 qui prévoyait que le Gouvernement remette au Parlement un rapport sur le manque à gagner au titre de l'absence de bénéfice du CICE des structures coopératives :

« Les coopératives ont le grand avantage de ne pas payer d'impôt sur les sociétés, ni de taxe sur les salaires ! Dès lors, il est logique qu'elles ne bénéficient pas des crédits d'impôt correspondant à ces prélèvements... Voilà donc quel est l'avantage concurrentiel des coopératives, voilà comment le Gouvernement entend les soutenir. L'avis du Gouvernement est donc défavorable ».

³ Les coopératives artisanales, les coopératives maritimes et les coopératives de transport sont soumises à la même problématique.

⁴ Amendement n° 139.

SURAMORTISSEMENT DES BIENS COMMANDES AVANT LE 15 AVRIL 2017

➤ LFR 2016, article 99 (PLFR, art. 31 bis)

La déduction exceptionnelle de 40 % en faveur de l'investissement (« suramortissement ») est étendue aux **biens ayant fait l'objet, avant le 15 avril 2017, d'une commande assortie du versement d'acomptes d'un montant au moins égal à 10 % du montant total de la commande**. Le bénéfice de la déduction est subordonné à **l'acquisition effective du bien dans un délai de 24 mois** à compter de la date de la commande.

• Rappels préalables

En application de l'article 39 decies du Code Général des Impôts (CGI), les entreprises peuvent bénéficier d'une **déduction exceptionnelle égale à 40 %** de la valeur d'origine des biens d'équipement éligibles à l'amortissement dégressif, qui ont été acquis, fabriqués pris en crédit-bail ou en location avec option d'achat, **entre le 15 avril 2015 et le 14 avril 2017**.

Le suramortissement, à raison des biens acquis, fabriqués, pris en crédit-bail ou en location avec option d'achat par les coopératives **du 15 octobre 2015 au 14 avril 2017**, et qui n'a pas pu être déduit de leur résultat taxable, est **transféré aux associés coopérateurs**, à proportion du nombre de parts qu'ils détiennent au capital de leur coopérative.

Le dispositif a fait l'objet l'an dernier de développements dans la circulaire Coop de France n° 2148 du 8 mars 2016 et d'un flash Coop de France n° 2016-05-01 du 11 mai 2016.

10

• Aménagements apportés par la loi de finances rectificative pour 2016

Le dispositif du suramortissement n'a **pas été reconduit au-delà du 14 avril 2017**, mais il a été **assoupli**.

Afin de prendre en compte les contraintes spécifiques de délais de fabrication de certains biens, notamment dans des secteurs où la réalisation des projets d'investissement et la mise en service des biens s'étalent sur plusieurs mois, le suramortissement peut désormais s'appliquer aux biens dont **le transfert de propriété intervient après le 14 avril 2017, mais qui font l'objet d'une commande jusqu'à cette date**.

Il en résulte que la date à prendre en compte pour apprécier l'éligibilité d'un bien au suramortissement ne correspond plus uniquement à la date à laquelle intervient le transfert de propriété, c'est-à-dire au moment où intervient l'accord sur la chose et le prix.

Trois conditions cumulatives doivent être respectées pour l'application de cette mesure :

- **la commande doit être effectuée avant le 15 avril 2017,**
- **la commande doit être assortie du versement d'acomptes d'un montant supérieur ou égal à 10 % du montant total de la commande,**
- **l'acquisition définitive du bien doit intervenir dans les 24 mois à compter de la date de la commande.**

Il ressort de l'exposé des motifs de l'amendement du Gouvernement⁵ à l'origine de la mesure que « *la commande doit être entendue comme l'acte permettant de définir le moment où le contribuable a eu l'intention ferme d'investir. La commande n'a pas besoin d'être ferme, c'est-à-dire sans réserve ou condition, dans la mesure où la déduction ne s'appliquera qu'une fois le bien définitivement acquis ou achevé.* »

La prise en compte de la date de commande pour apprécier l'éligibilité d'un bien au suramortissement n'a aucune conséquence sur la date de début d'application du suramortissement qui demeure fixée au 1^{er} jour du mois de l'acquisition définitive du bien.

Remarque :

Le dispositif de suramortissement applicable à certains véhicules prévu à l'[article 39 decies A du CGI](#) (sur ce point, voir paragraphe sur l'[extension du suramortissement à certains véhicules](#) p. 27 de la présente circulaire) concerne les investissements réalisés à compter du 1^{er} janvier 2016 et jusqu'au 31 décembre 2017. Il n'est pas concerné par l'assouplissement introduit par l'article 99 de la loi de finances rectificative pour 2016.

- **Précisions concernant les coopératives agricoles**

Selon les rédacteurs du **Feuilleton Rapide Francis Lefebvre**⁶, « *l'article 39 decies-II du CGI n'étant pas modifié, il appartiendra à l'administration de préciser si la mesure concerne également les biens acquis par les sociétés coopératives* ».

Or aux termes de l'[article 39 decies-II du CGI](#), les associés coopérateurs des Coopératives d'Utilisation de Matériel Agricole (CUMA) et des coopératives agricoles peuvent bénéficier « *de la déduction prévue au I* » de l'article 39 decies du CGI, à raison des biens acquis, fabriqués ou pris en crédit-bail ou en location avec option d'achat du 15 octobre 2015 au 14 avril 2017.

Aux termes de l'[article 39 decies-I du CGI](#), les entreprises peuvent « *déduire de leur résultat imposable une somme égale à 40 % de la valeur d'origine des biens [...] qu'elles acquièrent ou fabriquent à compter du 15 avril 2015 et jusqu'au 14 avril 2017* ».

Dans la mesure où le II de l'article précité renvoie au I du même article et que la date limite d'application du dispositif est la même (14 avril 2017), la mesure **doit logiquement** concerner les biens acquis par les sociétés coopératives visées au II, de la même manière que l'ensemble des autres entreprises visées au I.

Enfin, aucune restriction n'est apportée par la mise à jour du Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFiP) du 1^{er} février 2017, pour l'application aux coopératives agricoles de l'extension du suramortissement aux commandes assorties du versement d'acomptes d'un montant au moins égal à 10 % du montant total de la commande⁷.

L'interprétation des rédacteurs du Feuilleton Rapide Francis Lefebvre⁸ selon lesquels « *L'administration n'étend pas au dispositif de suramortissement applicable aux sociétés coopératives, prévu à l'article 39 decies II du CGI, la mesure d'assouplissement des conditions d'éligibilité à la déduction exceptionnelle visée à l'article 39 decies I du CGI.* » **n'est donc pas fondée.**

⁵ Amendement n° 624 du 6 décembre 2016.

⁶ Feuilleton Rapide Francis Lefebvre n° 1/17, inf. 5 p. 15.

⁷ Voir notamment le § 165 du [BOI-BA-BASE-20-10-10](#) sur l'application du dispositif aux bénéficiaires agricoles.

⁸ Feuilleton Rapide Francis Lefebvre n° 7/17, inf. 2 p. 5

Exemple d'application :

Une coopérative, qui clôture au 31 décembre, commande le 10 avril 2017 une machine amortissable selon le régime dégressif, affectée à l'ensemble de ses activités (exonérées et taxables), dont le prix hors taxes est de 600 000 € et dont la durée d'utilisation est de 5 ans. Un acompte de 65 000 € est versé lors de la commande. Compte tenu des délais de fabrication, la coopérative acquiert le bien le 1^{er} février 2019.

La coopérative pourra appliquer le suramortissement à compter de 2019, dès lors que la commande, assortie du versement d'un acompte représentant plus de 10 % du prix total de la machine, est intervenue avant le 15 avril 2017 et que l'acquisition du bien a été réalisée dans les 24 mois suivant la date de la commande.

- A la clôture de son exercice, le 31 décembre 2019, le résultat taxable de la coopérative, réalisé au titre d'opérations Tiers Non Associés - TNA -, d'opérations accessoires, etc..., représente 12 % de son activité. Pour l'exercice clos le 31 décembre 2019 :
 - **l'annuité de suramortissement imputable sur le résultat taxable de la coopérative** est calculée comme suit :
 $[(600\ 000 \times 40\ \%) \times 1/5 \times 11/12] \times 12\ \% = 5\ 280\ \text{€}$.
Ce montant de 5 280 € sera inscrit sur la ligne XG « déductions diverses » du tableau n° 2058-A de la liasse fiscale de la coopérative.
 - **la fraction du suramortissement non imputée sur le résultat taxable de la coopérative** est de : $[(600\ 000 \times 40\ \%) \times 1/5 \times 11/12] \times 88\ \% = 38\ 720\ \text{€}$.
Ce montant de 38 720 € sera réparti entre les associés coopérateurs selon le nombre de parts qu'ils détiennent dans la coopérative, libérées ou non.
- Pour les exercices clos du 31 décembre 2020 au 31 décembre 2023, le résultat taxable de la coopérative représente 10 % de son activité⁹. Pour ces exercices :
 - **l'annuité de suramortissement imputable sur le résultat taxable de la coopérative** est calculée comme suit :
 $[(600\ 000 \times 40\ \%) \times 1/5] \times 10\ \% = 4\ 800\ \text{€}$.
Ce montant de 4 800 € sera inscrit sur la ligne XG « déductions diverses » du tableau n° 2058-A de la liasse fiscale de la coopérative.
 - **la fraction du suramortissement non imputée sur le résultat taxable de la coopérative** est de : $[(600\ 000 \times 40\ \%) \times 1/5] \times 90\ \% = 43\ 200\ \text{€}$.
Ce montant de 43 200 € sera réparti entre les associés coopérateurs selon le nombre de parts qu'ils détiennent dans la coopérative, libérées ou non.
- A la clôture de son exercice, le 31 décembre 2024, le résultat taxable de la coopérative, réalisé au titre d'opérations Tiers Non Associés - TNA -, d'opérations accessoires, etc..., représente 11 % de son activité. Pour l'exercice clos le 31 décembre 2024 :
 - **l'annuité de suramortissement imputable sur le résultat taxable de la coopérative** est calculée comme suit :
 $[(600\ 000 \times 40\ \%) \times 1/5 \times 1/12] \times 11\ \% = 440\ \text{€}$.
Ce montant de 440 € sera inscrit sur la ligne XG « déductions diverses » du tableau n° 2058-A de la liasse fiscale de la coopérative.
 - **la fraction du suramortissement non imputée sur le résultat taxable de la coopérative** est de : $[(600\ 000 \times 40\ \%) \times 1/5 \times 1/12] \times 89\ \% = 3\ 560\ \text{€}$.
Ce montant de 3 560 € sera réparti entre les associés coopérateurs selon le nombre de parts qu'ils détiennent dans la coopérative, libérées ou non.

⁹ Par souci de simplification, un résultat taxable de 10 % est retenu pour l'ensemble des exercices clos du 31 décembre 2020 au 31 décembre 2023 dans cet exemple.

- **Mise à jour du BOFiP en date du 1^{er} février 2017**

Les dispositions de la loi de finances rectificative pour 2016 concernant les biens ayant fait l'objet d'une commande assortie du versement d'acomptes ont été commentées aux § 62 à 68 du [BOI-BIC-BASE-100](#), lors de la mise à jour en date du 1^{er} février 2017.

- **Notion de « commande »**

L'administration fiscale précise au § 62 du BOI précité qu'elle peut revêtir la forme d'un contrat, d'un devis ou d'un bon de commande et confirme qu'il n'est pas nécessaire que la commande soit ferme, c'est à dire sans réserve ou condition.

Le § 64 ajoute que la date à retenir pour apprécier si un bien ouvre droit au suramortissement est « *celle à laquelle le bon de commande ou tout autre document en tenant lieu est reçu par le fournisseur* ».

Enfin, le § 66 envisage le cas de biens incorporés dans un ensemble qui ne font pas l'objet d'une commande unique mais de plusieurs commandes distinctes. Dans ce cas, l'éligibilité de ces biens au suramortissement s'apprécie commande par commande.

Exemple donné par l'administration :

Une entreprise acquiert une chaîne de production composée de quatre matériels éligibles au suramortissement. Cette chaîne, d'un montant global de 50 000 000 € fait l'objet de trois commandes distinctes :

- commande du matériel A d'une valeur de 15 000 000 € le 15 février 2017 avec versement d'un acompte de 3 000 000 €,
- commande des matériels B et C d'une valeur globale de 25 000 000 € le 15 mars 2017 avec versement d'un acompte de 5 000 000 €,
- commande du matériel D d'une valeur de 10 000 000 € le 2 mai 2017 avec versement d'un acompte de 1 000 000 €.

Le matériel A pourra ouvrir droit au suramortissement à condition qu'il soit livré à l'entreprise avant le 15 février 2019.

Il en est de même des matériels B et C à condition qu'ils soient livrés avant le 15 mars 2019.

En revanche, le matériel D, commandé après le 14 avril 2017, ne pourra pas ouvrir droit au suramortissement, quand bien même le montant des acomptes versés atteint au moins 10 % du montant de la commande et que la date de livraison pourrait intervenir dans les 24 mois de la commande.

- **Modalités de versement des acomptes**

L'administration fiscale précise qu'il n'est pas nécessaire que les acomptes représentant un montant au moins égal à 10 % du montant total de la commande soient versés à la même date que celle de la commande.

« Lorsque les acomptes interviennent après la commande, la date à retenir est celle à laquelle les sommes sont portées au débit du compte bancaire du client ou, le cas échéant, celle à laquelle l'organisme de financement procède au paiement. Dans l'hypothèse du paiement de plusieurs acomptes, c'est la date du versement permettant d'atteindre le seuil de 10 % qui doit être prise en compte pour l'éligibilité du bien au dispositif. » (§ 64 du [BOI-BIC-BASE-100](#)).

Autrement dit, les acomptes peuvent être **versés à une date différente de la commande**, et en plusieurs fois, **sous réserve d'atteindre le seuil de 10 % avant la date butoir** du 15 avril 2017.

- **Rectifications des dispositions relatives aux coopératives**

A l'occasion de la mise à jour relative aux biens ayant fait l'objet d'une commande assortie du versement d'acomptes, le § 23 du [BOI-BIC-BASE-100](#) a enfin été **modifié pour tenir compte du courrier adressé par Bercy à Coop de France le 4 mai 2016** concernant la règle pratique de répartition du suramortissement entre la coopérative et ses associés coopérateurs dans le cas où la coopérative réalise des activités exonérées d'IS et des activités taxables (courrier annexé au [flash Coop de France n° 2016-05-01 du 11 mai 2016](#)).

Désormais, le § 23 du [BOI-BIC-BASE-100](#) est ainsi rédigé :

« Dans le cas d'un bien éligible affecté à la fois à des opérations exonérées et à des opérations taxables, la coopérative peut d'abord imputer sur son propre résultat soumis à l'impôt sur les sociétés une fraction de la déduction exceptionnelle au prorata du chiffre d'affaires afférent aux opérations taxables. Le solde de la déduction exceptionnelle non imputée est ensuite transféré aux associés coopérateurs dans les conditions prévues au I-A § 23.

Cette règle pratique de répartition de la déduction exceptionnelle entre la coopérative et les associés coopérateurs dans le cas où la coopérative réalise des activités partiellement exonérées s'applique aux biens acquis, fabriqués ou pris en crédit-bail ou en location avec option d'achat par les coopératives à compter du 26 avril 2016. »

La date du 26 avril 2016 correspond à la date de dépôt de l'amendement du Gouvernement¹⁰ au projet de loi pour une République numérique, mais en pratique, il n'y a aucune raison pour que la règle de répartition du suramortissement entre la coopérative et ses associés coopérateurs dans le cas où la coopérative réalise des activités exonérées d'IS et des activités taxables, ne s'applique pas à compter du 15 octobre 2015, date à laquelle la fraction du suramortissement non déduite par la coopérative, est transféré à ses associés coopérateurs (cf. position exprimée dans la [circulaire Coop de France n° 2148 du 8 mars 2016](#), p. 10).

On peut par ailleurs regretter que le § 25 du [BOI-BIC-BASE-100](#) (exemple donné par l'administration pour illustrer son propos) n'ait pas été modifié pour envisager le cas d'une coopérative qui réaliserait à la fois des opérations taxables et des opérations exonérées d'IS (l'exemple est donné uniquement pour une coopérative ne réalisant que des activités exonérées). Toutefois, l'administration fiscale ayant validé l'interprétation de Coop de France par son [courrier en date du 4 mai 2016](#), les exemples donnés dans la [circulaire Coop de France n° 2148 du 8 mars 2016](#), p. 11 à 13, peuvent par conséquent toujours être utilisés.

Il convient enfin de signaler que le § 168 du [BOI-BA-BASE-20-10-10](#) sur les coopératives agricoles n'a pas été modifié, l'administration fiscale considérant en effet que ce paragraphe concerne uniquement les coopératives qui ne réalisent que des opérations non soumises à l'IS.

¹⁰ [Amendement n° 634](#) du 26 avril 2016.

AMENAGEMENT DES MODALITES D'IMPOSITION ET NOUVELLES EXONERATIONS DE TAXE SUR LES VEHICULES DE SOCIETE

- [LFSS 2017, article 19](#) (PLFSS, art. 11) pour les nouvelles modalités d'imposition
- [LFR 2016, article 53](#) (PLFR, art. 24 bis B) pour les nouvelles exonérations

La taxe sur les véhicules de société (TVS) est aménagée afin d'**aligner la période d'imposition sur l'année civile** et elle devra désormais être télédéclarée sur l'**annexe à la déclaration de TVA** (imprimé n° 3310-A).

Par ailleurs, l'**exonération de TVS** est étendue aux **véhicules combinant l'essence à du gaz naturel véhicule ou du gaz de pétrole liquéfié** et aux **véhicules destinés exclusivement à un usage agricole**.

- **Rappels préalables**

Les sociétés, quels que soient leur forme et leur régime fiscal, doivent acquitter la TVS au titre des véhicules de tourisme qu'elles utilisent¹¹, prennent en location ou possèdent en France ([article 1010 du Code Général des Impôts](#) (CGI)).

Par conséquent, **les coopératives agricoles sont pleinement redevables de la taxe**.

La taxe est liquidée par trimestre et payable chaque année en une seule fois, au vu d'une déclaration n° 2855 qui doit être déposée dans les deux mois suivant le terme de la période d'imposition, qui court du 1^{er} octobre au 30 septembre.

Certains véhicules échappent à la taxe, comme les véhicules hybrides¹² et les véhicules exclusivement électriques, ou ceux destinés exclusivement à la vente, à la location de courte durée ou au transport à destination du public.

- **Aménagement des modalités d'imposition de la TVS**

Les aménagements principaux portent sur l'alignement de la période d'imposition de la taxe sur l'année civile et sur la simplification des obligations déclaratives et de paiement.

Par ailleurs, il est précisé que le redevable de la taxe sur les véhicules mis à disposition est déterminé dans les mêmes conditions que pour les véhicules pris en location.

- **Alignement de la période d'imposition de la taxe sur l'année civile**

Pour les périodes d'imposition ouvertes à compter du **1^{er} janvier 2018**, la TVS prévue à l'[article 1010 du CGI](#) est aménagée afin d'**aligner la période d'imposition sur l'année civile** (qui aujourd'hui court du 1^{er} octobre N au 30 septembre N + 1).

En revanche, **la taxe reste liquidée par trimestre civil**, en fonction du nombre de véhicules possédés par la société au premier jour du trimestre ou utilisés par elle au cours du trimestre.

¹¹ Sont considérés comme des véhicules utilisés par les sociétés ceux possédés ou pris en location par les salariés ou les dirigeants d'une société et pour lesquels cette société procède au remboursement de frais kilométriques ([article 1010-0 A du CGI](#)).

¹² Les véhicules hybrides combinent l'énergie électrique et une motorisation à l'essence ou au gazole.

Par conséquent, la période d'imposition à retenir pour liquider la taxe s'étend désormais du 1^{er} janvier N au 31 décembre N et les trimestres de liquidation de la taxe sont modifiés comme suit :

Trimestre de liquidation de la taxe sur les véhicules de société	
1 ^{er} trimestre	Du 1 ^{er} janvier N au 31 mars N (au lieu du 1 ^{er} octobre N au 31 décembre N)
2 ^{ème} trimestre	Du 1 ^{er} avril N au 30 juin N (au lieu du 1 ^{er} janvier N + 1 au 31 mars N + 1)
3 ^{ème} trimestre	Du 1 ^{er} juillet N au 30 septembre N (au lieu du 1 ^{er} avril N + 1 au 30 juin N + 1)
4 ^{ème} trimestre	Du 1 ^{er} octobre N au 31 décembre N (au lieu du 1 ^{er} juillet N + 1 au 30 septembre N + 1)

Pour éviter que le décalage de la période d'imposition se traduise par une non-imposition du 4^{ème} trimestre de 2017, **une taxe exceptionnelle** est instaurée à titre transitoire **au titre du dernier trimestre de 2017** (du 1^{er} octobre 2017 au 31 décembre 2017).

○ **Simplification des obligations déclaratives et de paiement**

Les obligations déclaratives et de paiement de la taxe sont simplifiées, y compris pour la période d'imposition ouverte à compter du 1^{er} octobre 2016 :

- la **déclaration n° 2855** qui était à déposer au 30 novembre N + 1 est **supprimée**,
- la taxe devra désormais être simplement déclarée sur **l'annexe à la déclaration de TVA** (imprimé n° 3310-A) en janvier N + 1.

L'obligation de télédéclarer l'annexe n° 3310 A et de télépayer la TVA étant généralisée depuis 2014, il en résulte que les sociétés devront à présent **recourir obligatoirement à la procédure de télédéclaration et de télépaiement** en matière de taxe sur les véhicules de société.

L'étude d'impact du PLFSS 2017 (p. 73) précise qu'une **fiche de calcul** sera disponible sur le site de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) www.impots.gouv.fr afin de permettre aux entreprises de déterminer le montant de la taxe.

Aucun versement de la taxe n'interviendra en 2017 : la taxe due au titre de la période d'imposition du 1^{er} octobre 2016 au 30 septembre 2017, ainsi que la taxe exceptionnelle, seront à déclarer et à acquitter en janvier 2018 (sur la déclaration de TVA due au titre du mois de décembre 2017).

○ **Redevable de la taxe sur les véhicules mis à disposition**

Lorsque la TVS s'applique à des véhicules mis à disposition, il est désormais précisé que :

- la taxe est uniquement à la charge de la société bénéficiant de la mise à disposition. Autrement dit, la taxe n'est pas due par la société propriétaire des véhicules.
- le redevable de la taxe est déterminé dans les mêmes conditions que pour les véhicules pris en location. Autrement dit, pour les véhicules mis à disposition, la taxe est due par la société bénéficiaire de la mise à disposition lorsque celle-ci est conclue pour une durée supérieure à un mois civil ou à 30 jours consécutifs.

Toutefois, l'étude d'impact du PLFSS 2017 (p. 73) précise que si le bénéficiaire d'une mise à disposition n'entre pas dans le champ de la taxe sur les véhicules de société, la taxe reste à la charge du propriétaire.

○ **Tableau récapitulatif**

Période d'imposition	Modalités d'imposition	Déclaration et paiement
Du 1 ^{er} octobre 2016 au 30 septembre 2017	Calcul selon des trimestres de liquidation ne correspondant pas à l'année civile	Janvier 2018 Annexe à la déclaration de TVA (imprimé n° 3310-A)
Du 1 ^{er} octobre 2017 au 31 décembre 2017	Taxe exceptionnelle Calcul selon des trimestres de liquidation correspondant à l'année civile	Janvier 2018 Annexe à la déclaration de TVA (imprimé n° 3310-A)
Du 1 ^{er} janvier 2018 au 31 décembre 2018	Calcul selon des trimestres de liquidation correspondant à l'année civile	Janvier 2019 Annexe à la déclaration de TVA (imprimé n° 3310-A)

● **Nouvelles exonérations de TVS**

Deux nouvelles exonérations de TVS sont instituées :

- une exonération des **véhicules combinant l'essence à du gaz naturel véhicule (GNV) ou du gaz de pétrole liquéfié (GPL), partielle** (sur la seule « composante CO₂ » de la TVS) **et temporaire** (pendant 8 trimestres),
- une exonération des **véhicules destinés exclusivement à un usage agricole, totale et permanente**.

L'exposé des motifs de l'amendement dont est issu cette dernière exonération indique que « *certain exploitants agricoles peuvent avoir besoin d'utiliser régulièrement, dans le cadre de leur activité professionnelle, des véhicules de la catégorie des voitures particulières, comportant moins de dix places, tels que des breaks ou des véhicules équipés de remorques, afin de transporter des produits agricoles* ».

Il en résulte, par conséquent, que ce qui importe est l'usage agricole du véhicule mais pas sa nature « agricole » intrinsèque. Devraient donc être exonérés de TVS les véhicules de tourisme destinés **exclusivement** à un usage agricole, utilisés par exemple, pour transporter des produits agricoles, et immatriculés¹³ :

- soit dans la catégorie VP (voitures particulières : voitures à hayon arrière, breaks, véhicules à usages multiples autres que ceux destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens dans un compartiment unique),
- soit dans la catégorie CTTE (véhicules utilitaires : fourgons ou camionnettes qui disposent de plusieurs rangs de places assises et tous véhicules à usages multiples destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens, dans un compartiment unique).

NB : les véhicules équipés d'une plate-forme arrière ne transportant pas les voyageurs et les marchandises dans un compartiment unique (véhicules 4 x 4 pick up, à cabine simple ou à double cabine) sont déjà exclus du champ d'application de la TVS.

Les véhicules de tourisme utilisés pour le transport de salariés agricoles devraient pouvoir être exonérés de TVS dès lors qu'ils sont destinés **exclusivement** à un usage agricole.

Ces nouvelles exonérations s'appliquent à la taxe due à compter des 4 trimestres de la **période d'imposition allant du 1^{er} octobre 2016 au 30 septembre 2017**, dont le paiement interviendra en janvier 2018.

¹³ Pour plus de détail sur les catégories de véhicules de tourisme taxables à la TVS : § 10 à 40 du [BOI-TFP-TVS-10-20-20151007](#).

DEDUCTIBILITE DE LA TVA GREVANT L'ESSENCE

➤ LF 2017, article 31 (PLF, art. 12 quater)

La TVA grevant l'essence utilisée comme carburant devient **progressivement déductible pour tous les véhicules**.

- **Rappels préalables**

Jusqu'à présent, la TVA grevant l'essence utilisée comme carburant était **totale**ment exclue du droit à déduction, quel que soit le véhicule dans lequel elle était utilisée.

Quelques exceptions étaient prévues pour la TVA grevant l'essence utilisée notamment pour la mise au point de carburants.

En revanche, la TVA grevant le **gazole et le superéthanol E85** est **partiellement ou totalement déductible** :

- la TVA est déductible à hauteur de **80 %** de son montant, lorsque ces carburants sont utilisés dans des **véhicules exclus du droit à déduction** de la TVA (véhicules conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte : voitures particulières, bus, motocyclettes, scooters...),

- la TVA est **entièrement déductible**, lorsque ces carburants sont utilisés dans des **véhicules ouvrant droit à déduction** de la TVA (véhicules conçus pour un usage autre que le transport de personnes ou à usage mixte : camions, camionnettes, tracteurs, quads à usage agricole ou forestier...).

- **Contexte de la nouvelle mesure**

L'inégalité de traitement fiscal existant entre l'essence et le gazole poussaient jusqu'à présent les entreprises à investir dans des véhicules diesel.

Or le diesel a été classé « cancérogène certain » par l'Organisation Mondiale de la Santé (OMS) en juin 2012. En 2012, 70,8 % du parc automobile français était composé de véhicules diesel, rejetant 87 % des particules fines émises par le trafic routier français contre moins de 10 % pour les moteurs à essence non catalysés.

C'est donc un impératif de santé publique qui a conduit au rééquilibrage de la fiscalité entre l'essence et le gazole.

Compte tenu de la « **clause de gel** » applicable en droit européen, il n'était toutefois pas possible d'exclure du droit à déduction la TVA grevant le gazole. En application de cette clause, les Etats membres de l'Union européenne peuvent en effet maintenir les exclusions de déductibilité de TVA qui existaient en droit national au 1^{er} janvier 1979, avant l'adoption de la 6^{ème} directive « TVA » (directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977), mais ils ne peuvent pas étendre le champ de ces exclusions. La seule possibilité, pour mettre fin à l'avantage comparatif du diesel sur l'essence, consistait par conséquent à ouvrir le droit à déduction de la TVA à l'essence.

- **Aménagements apportés par la loi de finances pour 2017**

La TVA grevant l'essence utilisée comme carburant **dans les véhicules exclus du droit à déduction de la TVA** (voitures particulières notamment) devient **progressivement déductible** sur 5 ans **à compter de 2017** : la TVA sera déductible à hauteur de 10 % en 2017 et cette proportion sera augmentée tous les ans jusqu'à atteindre 80 % à compter de 2021, afin d'**aligner le régime** applicable à l'essence **sur celui applicable au gazole**.

Parallèlement, la non-déductibilité de la TVA grevant l'essence utilisée comme carburant **dans les véhicules non exclus du droit à déduction de la TVA** (véhicules utilitaires notamment) est **progressivement supprimée** sur 5 ans **à compter de 2018** : la TVA sera déductible à hauteur de 20 % en 2018 (aucune déduction n'étant autorisée pour 2017) et cette proportion sera augmentée tous les ans jusqu'à la déductibilité totale à compter de 2022.

Le droit à déduction partielle s'exercera dans les conditions de droit commun : pour que la TVA grevant l'essence puisse être déduite, le carburant devra être utilisé pour les besoins de l'activité et le redevable devra détenir une facture faisant mention de la TVA.

Les coopératives agricoles et leurs unions étant soumises à la TVA dans les conditions de droit commun, elles pourront naturellement bénéficier de cette mesure.

- **Tableau récapitulatif**

Années	Véhicules pour lesquels la TVA n'est pas déductible (voitures particulières notamment)		Véhicules pour lesquels la TVA est déductible (véhicules utilitaires notamment : camions, camionnettes, tracteurs, quads agricoles...)	
	Taux de non déductibilité de la TVA	Taux de déductibilité de la TVA	Taux de non déductibilité de la TVA	Taux de déductibilité de la TVA
2016	100%	0%	100%	0%
2017	90%	10%	100%	0%
2018	80%	20%	80%	20%
2019	60%	40%	60%	40%
2020	40%	60%	40%	60%
2021	20%	80%	20%	80%
2022	20%	80%	0%	100%

EXAMEN A DISTANCE DES COMPTABILITES INFORMATISEES

➤ LFR 2016, article 14 (PLFR, art. 13)

Une **nouvelle procédure de contrôle** dénommée « **examen de comptabilité** » est créée. Elle permet à l'administration fiscale, **à compter du 31 décembre 2016**, d'effectuer un **examen des comptabilités informatisées** sans se rendre sur place.

L'« **examen de comptabilité** » est une nouvelle procédure de contrôle fiscal, codifiée à l'[article L13 G nouveau du Livre des Procédures Fiscales](#) (LPF). Il est réservé au contrôle des comptabilités informatisées et **permet à l'administration fiscale, à compter du 31 décembre 2016, d'effectuer un contrôle** à distance, à partir des fichiers des écritures comptables (FEC) communiqués par l'entreprise, sans se rendre sur place.

L'administration peut avoir recours à cette procédure **plutôt qu'à une vérification de comptabilité** lorsqu'elle considère qu'il n'est pas nécessaire d'effectuer des investigations sur place **au regard des enjeux et de la typologie de l'entreprise**.

NB : cette mesure, qui a fait l'objet d'une saisine du Conseil constitutionnel par des parlementaires craignant que cette nouvelle procédure ne remette en cause le caractère contradictoire du contrôle, a été déclarée **conforme à la Constitution**.

Déroulement de la procédure :

Le déroulement de l'examen de comptabilité est **calqué sur celui de la vérification de comptabilité**, à l'exception près qu'il ne se déroule pas dans les locaux de l'entreprise.

- L'administration envoie **un avis d'examen de comptabilité** précisant expressément que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix.
- **Dans un délai de 15 jours** à compter de la réception de cet avis, le contribuable est tenu d'adresser à l'administration une **copie des fichiers des écritures comptables** (FEC) sous forme dématérialisée.
- **A défaut** de se conformer à cette obligation de transmission, le contribuable s'expose à l'**amende de 5 000 €** prévue à l'[article 1729 D-II](#) du CGI. L'administration conserve la possibilité, dans ce cas, d'engager une **vérification de comptabilité sur place**.
- Dans le cadre d'échanges entre le contribuable et l'administration, un **dialogue oral et contradictoire** s'instaure.
- **Au plus tard 6 mois** après la réception de la copie des FEC, l'administration envoie au contribuable une **proposition de rectification** ou l'informe de l'absence de rectification.
- Le contribuable a la possibilité de **recourir au supérieur hiérarchique** du vérificateur ou de **saisir la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires**.
- La **procédure de régularisation** prévue à l'[article L62 du LPF](#) est ouverte à l'examen de comptabilité dans des conditions plus souples qu'en matière de vérification de comptabilité, puisque le contribuable doit faire sa demande de régularisation **dans les 30 jours à compter de la réception de la proposition de rectification** et non pas avant toute proposition de rectification.
- **Avant la mise en recouvrement** ou avant d'informer le contribuable de l'absence de rectification, l'administration est tenue de **détruire les copies** des fichiers transmises.

S'agissant d'une alternative au contrôle sur place (vérification de comptabilité dans les locaux du contribuable) ou sur pièces (depuis les bureaux de l'administration et à partir des déclarations qu'elle détient), l'examen de comptabilité interdit également à l'administration de contrôler des impôts et taxes qui ont déjà contrôlés pour une même période donnée.

NOUVELLES OBLIGATIONS DE DEMATERIALISATION

➤ LFR 2016, article 15 (PLFR, art. 13 bis)

Les obligations de **déclaration dématérialisée** sont étendues aux déclarations des salaires (**DADS et DAS 2**), à l'IFU (**déclaration n° 2561**), à la déclaration de revenus mobiliers (**déclaration n° 2777**) et à la déclaration récapitulative des réductions et crédits d'impôt (**déclaration n° 2069 RCI**).

- **Dématérialisation de la déclaration récapitulative des réductions et crédits d'impôt (déclaration n° 2069-RCI)**

La déclaration n° 2069-RCI permet de récapituler sur une même déclaration l'ensemble des crédits et réductions d'impôt dont bénéficie l'entreprise. Elle est à joindre à la déclaration de résultats annuelle.

Le dépôt du formulaire n° 2069-RCI dispense les entreprises d'adresser à l'administration fiscale les formulaires spécifiques, notamment pour le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)¹⁴ et la réduction d'impôt en faveur du mécénat¹⁵.

L'obligation de dépôt par voie électronique s'applique aux **déclarations déposées à compter du 1^{er} janvier 2018**.

- **Dématérialisation progressive des déclarations de revenus mobiliers (déclarations n° 2777)**

Le recours à la télédéclaration et au télépaiement est rendu obligatoire pour les prélèvements forfaitaires et les prélèvements sociaux sur les revenus mobiliers :

- **à compter du 1^{er} janvier 2018** (déclarations déposées et paiements effectués à compter de cette date) : déclaration simplifiée n° 2777-D pour les prélèvements forfaitaires de 21 % sur les revenus distribués, de 24 % sur les intérêts de comptes courants et les prélèvements sociaux,
- **à compter d'une date fixée par décret et au plus tard à compter du 31 décembre 2019** : déclaration n° 2777 pour les prélèvements et retenues à la source sur la généralité de revenus mobiliers.

Pour mémoire :

Les coopératives agricoles¹⁶ doivent liquider sur la déclaration simplifiée n° 2777-D, le prélèvement forfaitaire de 21 % et les prélèvements sociaux appliqués sur les intérêts aux parts et les dividendes perçus des filiales, versés aux associés coopérateurs qui n'auraient

¹⁴ Sur le CICE, voir les développements de la présente circulaire, p. 8 : [augmentation du taux du Crédit d'Impôt Compétitivité Emploi \(CICE\)](#).

¹⁵ Sur la réduction d'impôt en faveur du mécénat, voir les développements de la présente circulaire, p. 31 : [valorisation des dons en nature](#).

¹⁶ Le prélèvement forfaitaire a fait l'objet de flashs Coop de France : [flash n° 2014-03-01 du 3 mars 2014](#) et [flash Coop de France n° 2015-10-04 du 23 octobre 2015](#).

pas inscrit les parts de leur coopérative à l'actif de leur bilan, ainsi qu'aux associés non coopérateurs.

Elles doivent également liquider sur cette déclaration le prélèvement forfaitaire de 24 % et les prélèvements sociaux appliqués sur les intérêts de comptes courants financiers enregistrés en compte 455 versés aux associés coopérateurs et aux associés non coopérateurs.

- **Dématérialisation de l'imprimé fiscal unique (IFU) (déclaration n° 2561 et ses annexes)**

L'obligation de télédéclarer la déclaration des revenus mobiliers et des opérations sur valeurs mobilières (IFU) s'applique aux **revenus perçus à compter de 2017**, autrement dit à compter des **déclarations souscrites en février 2018**.

Jusqu'à présent, elle ne concernait que les déclarants ayant souscrit au titre de l'année précédente soit au moins 100 déclarations, soit une ou plusieurs déclarations pour un montant global de revenus de capitaux mobiliers au moins égal à 15 000 €.

Pour mémoire :

La déclaration IFU incombe à toutes les personnes ou organismes qui ont payé à une personne quelconque, des intérêts ou autres produits de placements.

Sont donc tenues à l'obligation de déclaration toutes les sociétés de droit commun mais également les coopératives, leurs unions et les SICA¹⁷ ayant versé au cours de l'année : des intérêts aux parts sociales, des intérêts sur des sommes laissées en compte de dépôt à la coopérative (comptes courants financiers enregistrés en compte 455), et des dividendes perçus des filiales, que ce soit aux associés coopérateurs ou aux associés non coopérateurs.

Le prélèvement forfaitaire de 21 % (revenus distribués) ou de 24 % (produits de placement à revenu fixe), lorsqu'il a été appliqué, doit également figurer sur la déclaration IFU.

ASSOUPLISSEMENT DES MODALITES DE CONSERVATION ET DE STOCKAGE DES FACTURES PAPIER

- LFR 2016, article 16 (PLFR, art. 13 ter)

Les modalités de conservation et de stockage des documents comptables et de leurs pièces justificatives sont assouplies afin notamment de **permettre la conservation sous forme dématérialisée des factures établies ou reçues sur support papier**.

¹⁷ La déclaration IFU fait chaque année l'objet d'une circulaire Coop de France. Dernière en date : circulaire n° 2151 du 31 janvier 2017.

- **Rappels préalables**

Jusqu'à présent, les documents et factures établis ou reçus sur support papier devaient être conservés et stockés sous cette forme pendant un délai de six ans à compter de la date à laquelle ils ont été établis.

En dehors des factures papier proprement dites, ne constituent pas des factures électroniques mais des **factures papier** ([BOI-TVA-DECLA-30-20-30-10-20151104 § 80](#)) :

- les **factures initialement créées sur support papier puis numérisées** (fichier PDF par exemple), envoyées et reçues par courrier électronique,
- les **factures conçues sous forme électronique, envoyées et reçues sous format papier.**

Ces factures devaient par conséquent être obligatoirement conservées sous leur forme papier. Leur numérisation aux fins d'archivage sous forme électronique ne permettant pas de satisfaire à la condition d'origine au sens de l'[article 286 du Code Général des Impôts](#) (CGI).

- **Aménagements apportés par la loi de finances rectificative pour 2016**

Les modalités de conservation et de stockage des documents comptables et de leurs pièces justificatives sont assouplies afin de **permettre la conservation et le stockage sous forme dématérialisée des factures établies ou reçues sur support papier.**

En pratique, les factures papier pourront donc être numérisées aux fins d'archivage. Les **modalités de numérisation** des factures papier permettant de garantir leur authenticité et leur intégrité **seront définies par arrêté** du ministre chargé du Budget.

Cette mesure entrera en vigueur **après publication de l'arrêté** du ministre chargé du Budget et **au plus tard le 31 mars 2017.**

II. AUTRES DISPOSITIONS FISCALES A SIGNALER

RENFORCEMENT DU 5^{ÈME} ACOMPTÉ D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

➤ LF 2017, article 12 (PLF, art. 7)

Le **dernier acompte d'impôt sur les sociétés (IS)** des grandes entreprises, dénommé « 5^{ème} acompte », est **augmenté**.

- **Rappels préalables**

Les entreprises dont le chiffre d'affaires du dernier exercice clos atteint 250 000 000 € sont soumises à un « 5^{ème} acompte » d'IS, prévu à l'[article 1668 du Code Général des Impôts \(CGI\)](#), lorsqu'elles réalisent, au titre de l'exercice en cours, un bénéfice estimé significativement plus élevé qu'au cours de l'exercice précédent et a augmenté de plus de :

- 33,1/3 % par rapport au résultat de l'exercice précédent pour les sociétés dont le chiffre d'affaires est compris entre 250 000 000 € et 1 000 000 000 €,
- 17,65 % par rapport au résultat de l'exercice précédent pour les sociétés dont le chiffre d'affaires est supérieur à 1 000 000 000 € et au plus égal à 5 000 000 000 €,
- 5,26 % par rapport au résultat de l'exercice précédent pour les sociétés dont le chiffre d'affaires est supérieur à 5 000 000 000 €.

24

Cet acompte est ainsi dénommé pour le distinguer du 4^{ème} acompte des autres sociétés. Il ne s'agit toutefois pas d'un nouvel acompte qui s'ajoute aux quatre précédents, mais bien du 4^{ème} et dernier acompte d'IS, dont le montant est plus élevé que celui des trois premiers.

À la différence des autres acomptes, le « 5^{ème} acompte » n'est pas calculé sur la base des résultats du dernier exercice clos, mais sur celle de l'impôt estimé au titre de l'exercice en cours, et suppose donc de la part de la société une estimation du bénéfice imposable réalisé au cours de cet exercice.

Son montant est égal à la différence entre une fraction du montant de l'impôt estimé au titre de l'exercice, qui varie en fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise, et le montant cumulé des trois acomptes déjà versés au cours de ce même exercice.

Dans les coopératives agricoles et leurs unions, le **seuil de 250 000 000 €** s'apprécie compte tenu de l'**ensemble des opérations réalisées par la coopérative**, opérations exonérées et imposables à l'IS ([BOI-IS-DECLA-20-10 § 190](#)).

- **Aménagements apportés par la loi de finances pour 2017**

L'augmentation du « 5^{ème} acompte » d'IS porte sur la fraction du montant de l'impôt estimé à prendre en compte pour le calcul. Elle n'entraîne aucun alourdissement de la charge fiscale des entreprises et n'a pas pour effet d'augmenter l'impôt dû. Le seul impact portera sur leur trésorerie.

Pour les exercices ouverts **à compter du 1^{er} janvier 2017**, la quotité du montant de l'IS estimé servant au calcul du 5^{ème} acompte, est portée à :

- **80 % (au lieu de 75 %)** de l'IS estimé au titre de l'année en cours pour les entreprises dont le chiffre d'affaires N-1 est compris entre 250 000 000 € et 1 000 000 000 €,
- **90 % (au lieu de 85 %)** de l'IS estimé au titre de l'année en cours pour les entreprises dont le chiffre d'affaires N-1 est supérieur à 1 000 000 000 € et au plus égal à 5 000 000 000 €,
- **98 % (au lieu de 95 %)** de l'IS estimé au titre de l'année en cours pour les entreprises dont le chiffre d'affaires N-1 est supérieur à 5 000 000 000 €.

Exemple :

Une coopérative a réalisé un chiffre d'affaires de 300 000 000 € au titre de son exercice clos le 31 décembre 2016. Son résultat taxable s'élève à 36 000 000 €, soit un IS, calculé au taux de 33,1/3 %, d'un montant de 12 000 000 € au titre de l'exercice 2016.

En décembre 2017, la société a déjà versé trois acomptes d'IS pour un montant total de 9 000 000 €. Elle estime son résultat taxable de 2017 à 51 000 000 €, soit un IS estimé de 17 000 000 €.

Le chiffre d'affaires de la société réalisé au titre de l'exercice 2016 étant supérieur à 250 000 000 € et son résultat estimé de 2017 ayant augmenté de plus de 40 % par rapport à son résultat de 2016, le montant du dernier acompte que la société devra verser au plus tard le 15 décembre 2017 s'élève à :
[(17 000 000 € × 80 %) – 9 000 000 €] = 4 600 000 €.

Cette mesure a été **validée par le Conseil constitutionnel** qui a notamment écarté les griefs tirés de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques.

25

CREATION D'UN ACOMPTE DE TASCOM

➤ LF 2017, article 21 (PLF, art. 8)

Le paiement d'un **acompte de taxe sur les surfaces commerciales (TaSCom)** est institué **pour les redevables soumis à la majoration de 50 %** du montant de la taxe.

- **Rappels préalables**

Les libres-services agricoles (LiSA), jardineries et animaleries des coopératives agricoles et de leurs unions sont concernés par cette nouvelle disposition s'ils sont soumis à la taxe.

La TaSCom¹⁸ est en effet due par les personnes, quelle que soit leur forme juridique, qui exploitent des **magasins de commerce de détail** remplissant les conditions suivantes :

¹⁸ La TaSCom est régie par l'article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972.

- la **date de l'ouverture initiale** des locaux par le premier exploitant de l'établissement est **postérieure au 1^{er} janvier 1960**,
- l'**établissement** existe au **1^{er} janvier** de l'année au titre de laquelle la taxe est due, la **surface de vente au détail** (espaces clos et couverts auxquels la clientèle a accès ainsi que ceux affectés à la circulation du personnel pour présenter les marchandises à la vente) est **supérieure à 400 m² au 31 décembre de l'année précédant l'année d'imposition** (toutefois, lorsque la surface de vente cumulée de l'ensemble des établissements contrôlés directement ou indirectement par une même personne « tête de réseau » et exploités sous une même enseigne commerciale excède 4 000 m², le seuil de 400 m² ne s'applique pas, autrement dit, la TaSCom s'applique quelle que soit la surface individuelle de chacun de ces établissements),
- le **chiffre d'affaires hors taxes des ventes au détail** est **supérieur ou égal à 460 000 €** par établissement (chiffre d'affaires réalisé au titre de l'année civile N-1 pour la taxe de l'année N au titre de laquelle la taxe est due).

En outre, les **établissements dont la surface de vente excède 2 500 m²** sont soumis à une **majoration de 50 % du montant de la taxe**. Une majoration de 30 % est également applicable aux établissements dont la superficie est supérieure à 5 000 m² et dont le chiffre d'affaires excède 3 000 € par m².

Pour mémoire :

- les établissements qui réalisent la totalité de leur chiffre d'affaires auprès d'une clientèle de professionnels ne sont pas soumis à la TaSCom,
- les établissements qui réalisent plus de la moitié de leur chiffre d'affaires auprès d'une clientèle de professionnels et accessoirement des ventes au détail à des particuliers ne sont soumis à la TaSCom qu'à raison des seules ventes aux particuliers pour autant qu'elles représentent au moins 460 000 € HT de chiffre d'affaires et que les autres conditions d'ouverture et de surface de l'établissement mentionnées ci-avant soient également remplies,
- les établissements qui réalisent des ventes au détail aux particuliers représentant plus de la moitié de leur chiffre d'affaires et accessoirement (moins de la moitié du chiffre d'affaires global) des ventes à des professionnels, sont soumis à la TaSCom sur leur chiffre d'affaires global (sous réserve que toutes les conditions mentionnées ci-avant soient remplies).

Peu importe les modalités d'exploitation de l'établissement (succursale, filiale, contrat de franchise, etc...).

- **Aménagements apportés par la loi de finances pour 2017**

Les exploitants des surfaces commerciales supérieures à 2 500 m² **redevables de la majoration de 50 % de la TaSCom** doivent désormais s'acquitter d'un acompte à hauteur de **la moitié de la taxe due (majorations de 30 % et 50 % comprises)**.

Cette mesure a été **validée par le Conseil constitutionnel** qui a notamment écarté les griefs tirés de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques entre les redevables de la taxe soumis à la majoration de 50 % et les autres.

L'acompte est **imputable sur le montant de la taxe due l'année suivante**. Dans le cas où le montant de l'acompte versé est supérieur au montant de la taxe due, **l'excédent est restitué**.

L'administration fiscale devrait prochainement confirmer que l'acompte de taxe dû au titre de l'année N + 1 devra être déclaré et payé en même temps que la taxe due en N, soit avant le 15 juin de l'année N.

A défaut de précision particulière concernant l'entrée en vigueur de la mesure, les redevables concernés devront **s'acquitter d'un acompte dès l'année 2017**. L'exposé des motifs du [projet de loi initial](#) précise d'ailleurs que l'acompte sera « *payé au cours de l'année de réalisation du chiffre d'affaires dont dépendent la taxe et sa majoration* ».

Exemple :

Un établissement, dont la surface de vente est de 4 000 m², est soumis à la majoration de 50 % du montant de la TaSCom. Si le montant de la TaSCom de base, due au titre de l'année 2017, est de 20 000 €, la majoration de 50 % du montant de la taxe s'élève à 10 000 €, soit un montant total de TaSCom de 30 000 € à déclarer et à payer avant le 15 juin 2017.

A la même date, un acompte sur la taxe due au titre de l'année 2018 et égal à la moitié de la taxe majorée due au titre de l'année 2017, doit être versé, soit 15 000 €. Cet acompte s'imputera sur le montant de la taxe due en 2018, déclarée et payée avant le 15 juin 2018.

Le solde de la taxe due au titre de 2018 sera à payer avant le 15 juin 2018, accompagné de l'acompte de taxe due au titre de 2019.

NB : le [projet de loi initial](#) prévoyait le versement d'un acompte uniquement sur la majoration de 50 % elle-même, qui devait s'imputer sur le montant de la majoration due l'année suivante.

27

EXTENSION DU SURAMORTISSEMENT A CERTAINS VEHICULES

➤ [LF 2017, article 13 \(PLF, art. 7 bis\)](#)

La déduction exceptionnelle de 40 % en faveur de l'investissement (« suramortissement ») **applicable aux véhicules peu polluants** est étendue aux **véhicules utilitaires légers** et à ceux fonctionnant exclusivement au carburant ED95¹⁹.

• **Rappels préalables**

L'[article 39 decies A du Code Général des Impôts \(CGI\)](#) prévoit une déduction exceptionnelle de 40 % en faveur des véhicules de plus de 3,5 tonnes fonctionnant exclusivement au gaz naturel (gaz naturel véhicules-GNV ou gaz naturel liquéfié-GNL) ou au biométhane carburant (bioGNV ou bioGNL), acquis, pris en crédit-bail ou en location avec option d'achat, entre le 1^{er} janvier 2016 et le 31 décembre 2017.

¹⁹ Le **carburant ED95** est un mélange d'éthanol, d'eau et d'additifs, composé d'au moins **90 % d'alcool éthylique d'origine agricole** (bioéthanol). Il est autorisé en France depuis le 5 février 2016.

Les **coopératives agricoles et leurs unions** peuvent bénéficier du suramortissement de l'[article 39 decies A du CGI](#) mais **sans transfert aux associés coopérateurs** de la fraction du suramortissement non imputée sur le résultat taxable de la coopérative.

- **Aménagements apportés par la loi de finances pour 2017**

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2016, le suramortissement en faveur des véhicules peu polluants prévu à l'[article 39 decies A du CGI](#) pour les **investissements réalisés entre le 1^{er} janvier 2016 et le 31 décembre 2017**, est étendu aux **véhicules utilitaires légers (VUL) dont le poids total autorisé en charge (PTAC) est égal à 3,5 tonnes et à ceux fonctionnant exclusivement au carburant ED95**.

Pour les exercices clos avant le 31 décembre 2016, les entreprises ne bénéficient pas du suramortissement pour les véhicules utilitaires légers fonctionnant exclusivement au gaz naturel, au biométhane ou à l'ED95 ou pour les poids lourds fonctionnant exclusivement à l'ED95, quand bien même ces véhicules ont été acquis en 2016.

Enfin, le dispositif n'est pas concerné par l'assouplissement introduit par l'article 99 de la loi de finances rectificative pour 2016 (sur ce point, voir paragraphe sur le [suramortissement des biens commandés avant le 15 avril 2017](#) p. 10 de la présente circulaire).

Les aménagements apportés par l'article 13 de la loi de finances pour 2017 visent à inclure dans le dispositif les VUL utilisés par le secteur de la logistique urbaine et de la livraison du dernier kilomètre.

Ils ont également pour objectif :

- d'inciter à l'acquisition de véhicules légers fonctionnant exclusivement au gaz naturel ou au biométhane carburant, contribuant ainsi au **développement de la méthanisation agricole**,
- et d'amorcer les ventes commerciales de véhicules fonctionnant à l'ED95, contribuant ainsi à offrir des **débouchés économiques supplémentaires aux productions agricoles** (maïs et betterave notamment).

- **Mise à jour du BOFiP en date du 1^{er} février 2017**

L'administration fiscale a d'ores et déjà mis à jour ses commentaires sur le dispositif lors de la mise à jour du Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFiP) en date du 1^{er} février 2017 (§ 52 et 60 du [BOI-BIC-BASE-100](#)).

Elle précise ainsi au § 60 du BOI précité « *que le fait d'acquérir un bien éligible au cours d'un exercice clos avant le 31 décembre 2016 n'a pas pour conséquence de faire perdre à la société le bénéfice de la première annuité de déduction exceptionnelle. Dans cette situation, il est admis que le point de départ de la déduction exceptionnelle soit fixé à la date d'ouverture du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2016.* »

Exemple :

Une société, soumise à l'IS, qui clôture son exercice au 30 juin, a acquis le 15 mars 2016, pour un montant de 60 000 €, un VUL fonctionnant exclusivement au gaz naturel. La durée d'utilisation de ce véhicule est de 5 ans.

La société peut pratiquer le suramortissement à compter du 1^{er} juillet 2016.

Les annuités de suramortissement seront calculées comme suit au titre de chaque exercice clos entre le 30 juin 2017 et le 30 juin 2021 : $[(60\ 000 \times 40\ \%) \times 1/5] = 4\ 800\ \text{€}$.

PLAFOND DE DEDUCTIBILITE DE L'AMORTISSEMENT DES VEHICULES DE SOCIETE

➤ LF 2017, article 70 (PLF, art. 42)

Pour les véhicules de tourisme acquis ou loués par les entreprises à compter du 1^{er} janvier 2017, le **plafond de déduction fiscale de l'amortissement est augmenté pour les véhicules les moins polluants et progressivement diminué pour les véhicules les plus polluants.**

- **Rappels préalables**

Le 4. de l'article 39 du Code Général des Impôts (CGI) interdit la déduction de l'amortissement des véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du même Code (relatif à la taxe sur les véhicules de société²⁰) possédés par les entreprises, pour la fraction de leur prix d'acquisition, taxes comprises, supérieure à 18 300 €.

Ce plafond est ramené à 9 900 € pour les véhicules dont le taux d'émission de dioxyde de carbone (CO₂) est supérieur à 200 g/km, acquis depuis le 1^{er} janvier 2006 et mis en circulation après le 1^{er} juin 2004.

S'agissant des véhicules pris en location plus de trois mois ou en crédit-bail, la part de loyer supportée par le locataire et correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur doit également être réintégrée au résultat du locataire pour la fraction du prix d'acquisition excédant les plafonds visés ci-dessus.

29

- **Aménagements apportés par la loi de finances pour 2017**

Afin d'inciter les entreprises à acquérir des véhicules émettant moins de CO₂, les plafonds de déductibilité fiscale de l'amortissement et des loyers sont modifiés.

Désormais, **quatre plafonds de déductibilité fiscale** de l'amortissement et des loyers des véhicules de tourisme vont coexister. En sus des plafonds de 18 300 € et de 9 900 €, deux nouveaux plafonds apparaissent pour les véhicules acquis ou pris en location à compter du 1^{er} janvier 2017 : 30 000 € et 20 300 €.

En pratique, les deux nouveaux plafonds majorés (30 000 € et 20 300 €) visent respectivement les **véhicules entièrement électriques** et les **véhicules dits « hybrides rechargeables »**, qui disposent d'un moteur thermique permettant au véhicule de poursuivre son déplacement lorsque les batteries sont déchargées.

S'agissant de l'application de la mesure aux véhicules pris en location, l'administration fiscale devrait confirmer prochainement que les **loyers afférents à des locations** de véhicules de tourisme de courte durée n'excédant pas trois mois non renouvelables, demeurent **intégralement déductibles**.

Pour les véhicules acquis ou pris en location pour plus de trois mois, les plafonds de déductibilité fiscale s'appliquent comme suit :

²⁰ Sur ce point, voir paragraphe sur l'aménagement des modalités d'imposition de la taxe sur les véhicules de société, p.17 de la présente circulaire.

- 30 000 € pour les véhicules acquis ou loués à compter de 2017, émettant moins de 20 g de CO₂ par kilomètre,
- 20 300 € pour les véhicules acquis ou loués à compter de 2017, dont le taux d'émission est supérieur ou égal à 20 g et inférieur à 60 g de CO₂ par kilomètre,
- 18 300 € pour les véhicules acquis ou loués en 2017, dont le taux d'émission est supérieur ou égal à 60 g et inférieur ou égal à 155 g de CO₂ par kilomètre, 150 g en 2018, 140 g en 2019, 135 g en 2020 et 130 g à compter de 2021,
- 9 900 € pour les véhicules acquis ou loués en 2017, dont le taux d'émission est supérieur à 155 g de CO₂ par kilomètre, 150 g en 2018, 140 g en 2019, 135 g en 2020 et 130 g à compter de 2021.

Exemple :

Le 1^{er} mars 2017, une société dont l'exercice coïncide avec l'année civile, acquiert un véhicule de tourisme, émettant 50 g de CO₂ par kilomètre. Le véhicule est acquis pour un montant de 25 000 € et il est amortissable sur cinq ans.

L'annuité comptabilisée sur les exercices clos de 2017 à 2021 est de :
 $25\,000\text{ €} \times 20\% = 5\,000\text{ €}$

La fraction d'amortissement non admise en déduction du résultat fiscal des exercices clos de 2017 à 2021 est égale à :
 $[(25\,000\text{ €} - 20\,300\text{ €}) \times 5\,000\text{ €}] / 25\,000\text{ €} = 940\text{ €}$

Tableau récapitulatif

Amortissement des véhicules de tourisme : limites en fonction du taux d'émission de dioxyde de carbone (CO ₂)					
Véhicules acquis ou loués en 2016	Véhicules acquis ou loués en 2017	Véhicules acquis ou loués en 2018	Véhicules acquis ou loués en 2019	Véhicules acquis ou loués en 2020	Véhicules acquis ou loués à compter de 2021
≤ 200 g/km	< 20 g/km	< 20 g/km	< 20 g/km	< 20 g/km	< 20 g/km
	30 000 €	30 000 €	30 000 €	30 000 €	30 000 €
	≥ 20 g/km et < 60 g/km	≥ 20 g/km et < 60 g/km	≥ 20 g/km et < 60 g/km	≥ 20 g/km et < 60 g/km	≥ 20 g/km et < 60 g/km
	20 300 €	20 300 €	20 300 €	20 300 €	20 300 €
	≥ 60 g/km et ≤ 155 g/km	≥ 60 g/km et ≤ 150 g/km	≥ 60 g/km et ≤ 140 g/km	≥ 60 g/km et ≤ 135 g/km	≥ 60 g/km et ≤ 130 g/km
18 300 €	18 300 €	18 300 €	18 300 €	18 300 €	18 300 €
> 200 g/km	> 155 g/km	> 150 g/km	> 140 g/km	> 135 g/km	> 130 g/km
9 900 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €	9 900 €

VALORISATION DES DONNS EN NATURE

➤ LF 2017, article 19 (PLF, art. 7 octies)

Au titre des **exercices clos à compter du 31 décembre 2016**, les versements ouvrant droit à réduction d'impôt (« mécénat ») effectués sous forme de **donns en nature doivent être valorisés au coût de revient** du bien donné ou de la prestation de services fournie.

- **Rappels préalables**

Jusqu'à présent, la loi ne prévoyait pas selon quelles modalités les entreprises peuvent bénéficier, sur les donns en nature en faveur d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général, de la réduction d'impôt de 60 % des versements, pris dans la limite de 5 ‰ de leur chiffre d'affaires, prévue à l'article 238 bis du Code Général des Impôts (CGI).

Cette précision a toutefois été apportée par la doctrine administrative. Dans ses commentaires au Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFiP) mis en consultation publique du 3 août au 30 septembre 2016²¹, l'administration fiscale avait, pour les produits alimentaires, précisé au § 50 du BOI-BIC-RICI-20-30-10-20 que **le coût de revient des produits** devait être **modulé en fonction de la date du don** :

- **appréciée par rapport à la date limite de consommation des produits** (valorisation au coût de revient du produit lorsqu'il est donné avant les 3 derniers jours de sa DLC / valorisation à 50 % du coût de revient du produit lorsqu'il est donné dans les 3 derniers jours de sa DLC),

- **OU appréciée, pour les produits sans DLC** (fruits et légumes frais, produits de boulangerie artisanale par exemple), **par rapport aux possibilités de commercialisation dans un circuit habituel de vente au public** (valorisation au coût de revient du produit lorsqu'il est consommable et commercialisable dans un circuit habituel de vente au public / valorisation à 50 % du coût de revient du produit lorsqu'il est consommable mais non commercialisable dans un circuit habituel de vente au public).

- **Contexte de la nouvelle mesure**

Alors que l'objectif visé par la nouvelle instruction fiscale était d'encourager les donns de produits alimentaires le plus en amont possible de leur date de péremption, afin qu'ils soient effectivement consommables, une grande majorité des produits alimentaires donnés aux œuvres et organismes le sont quelques jours avant leur DLC, voire la veille ou le jour même.

La nouvelle instruction, par la valorisation différenciée qu'elle prévoit, aurait pu par conséquent conduire à limiter le volume des donns alimentaires en les rendant fiscalement moins attractifs pour les entreprises donatrices.

En outre, elle aurait entraîné une complexification importante d'un point de vue comptable dans la mesure où elle aurait obligé à calculer différents taux pour chaque produit, selon la date du don par rapport à sa DLC. Cet aspect aurait été susceptible de dissuader des donns du fait des coûts de gestion engendrés.

²¹ Ces commentaires ont fait l'objet d'un flash Coop de France n° 2016-08-03 du 30 août 2016.

- **Aménagements apportés par la loi de finances pour 2017**

Désormais, le **principe de l'évaluation au prix de revient** est inscrit dans la loi et il **contre** la différenciation liée à la DLC qui constituait **la position retenue par l'administration fiscale au BOI-BIC-RICI-20-30-10-20** dont les commentaires ont été mis en consultation publique du 3 août au 30 septembre 2016.

Cette disposition s'applique au titre des **exercices clos à compter du 31 décembre 2016**.

Les dons en nature doivent par conséquent être évalués au prix de revient pour le calcul de la réduction d'impôt imputable sur l'impôt sur les sociétés dû au titre d'un exercice clos à compter du 31 décembre 2016.

- **Tableau récapitulatif**

Valorisation du don		
Nature du don	Exercices clos jusqu'au 30 décembre 2016	Exercices clos à compter du 31 décembre 2016
Produit non alimentaire	Coût de revient	Coût de revient
Produit alimentaire avec DLC	- Coût de revient si donné avant les trois derniers jours de la DLC - 50 % du coût de revient si donné dans les trois derniers jours de sa DLC	
Produit alimentaire sans DLC	- Coût de revient si consommable et commercialisable dans un circuit habituel de vente - 50 % du coût de revient si consommable mais pas ou plus commercialisable dans un circuit habituel de vente	
Prestation de services	Coût de revient	

32

**TAXE SUR LES CORPS GRAS SUR LES LIVRAISONS INTRACOMMUNAUTAIRES
RECouvreMENT DE LA TAXE SUR LES PRODUITS IMPORTES**

- LF 2017, article 40 (PLF, art. 18 quater) pour les livraisons intracommunautaires
- LFR 2016, article 27 (PLFR, art. 19 sexies) pour les produits importés

La taxe pour le développement de l'industrie de la transformation des corps gras végétaux et animaux (« taxe sur les corps gras ») est désormais **perçue sur les livraisons intracommunautaires** intervenues **à compter du 1^{er} janvier 2017**.

Par ailleurs, son **recouvrement à l'importation** est confié à **l'administration des douanes**.

- **Rappels préalables**

L'article 137 de la loi de finances pour 2016 n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 a institué une taxe pour le développement de l'industrie de la transformation des corps gras végétaux et animaux, dont le produit est affecté au centre technique industriel dénommé "Institut des

corps gras” (ITERG) pour financer des missions de recherche, de développement, d'innovation et de transfert de technologie²².

La taxe est due par les entreprises établies en France qui vendent les produits suivants :

- 1° Huiles végétales vierges et brutes, conditionnées ou en vrac (hors destination biodiesel),
- 2° Huiles raffinées, conditionnées ou en vrac,
- 3° Margarines et matières grasses tartinables,
- 4° Suifs et saindoux.

Toutes les coopératives vendant des huiles et matières grasses sont concernées par cette taxe.

Elle est assise sur les volumes des produits commercialisés **au titre des ventes en France, des exportations ou des importations** (hors Union européenne).

Sont exonérées de la taxe les opérations suivantes :

- 1° Les livraisons intracommunautaires (vers des Etats membres de l'Union européenne) ou les exportations à destination d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen (Islande, Norvège et Liechtenstein),
- 2° Les reventes en l'état,
- 3° Les acquisitions intracommunautaires (en provenance d'Etats membres de l'Union européenne) ou les importations en provenance d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen (Islande, Norvège et Liechtenstein).

- **Aménagements apportés par la loi de finances pour 2017**

Afin d'améliorer le rendement de la taxe et la situation budgétaire de l'ITERG, il est mis **fin, à compter du 1^{er} janvier 2017, à l'exonération** de taxe sur les corps gras dont bénéficiaient les livraisons intracommunautaires et les exportations à destination d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE).

Autrement dit, ces opérations sont désormais **taxables** lorsqu'elles interviennent à compter du **1^{er} janvier 2017** (déclaration à déposer au titre de 2017 au plus tard au 25 janvier 2018).

Seules restent donc exonérées les reventes en l'état ainsi que les acquisitions intracommunautaires et les importations de produits en provenance d'un Etat partie à l'accord sur l'EEE.

- **Aménagements apportés par la loi de finances rectificative pour 2016**

Le recouvrement de la taxe sur les corps gras due sur les produits importés (en provenance d'un Etat non membre de l'UE ou d'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen), qui était assuré par l'ITERG, est désormais confié à **l'administration des douanes** pour réduire les risques de non-perception de la taxe.

- **Arrêtés du 5 janvier 2017**

Deux arrêtés en date du 5 janvier 2017 ont été publiés au Journal officiel n° 0023 du 27 janvier 2017 :

²² Cette taxe a fait l'objet d'un [flash Coop de France n° 2016-01-03 du 14 janvier 2016](#).

- l'arrêté du 5 janvier 2017 relatif à la déclaration préalable afférente à la taxe pour le développement de l'industrie de la transformation des corps gras végétaux et animaux,
- l'arrêté du 5 janvier 2017 relatif au tarif de la taxe pour le développement de l'industrie de la transformation des corps gras végétaux et animaux.

L'arrêté relatif à la déclaration préalable a pour objet de modifier le modèle de la déclaration du volume de corps gras commercialisés au titre de l'année 2016 (le montant de la taxe est désormais directement indiqué TTC).

A noter également que l'imprimé a désormais un numéro attribué : il s'agit de l'imprimé modèle est le **CERFA n° 15473*02**.

Quant à l'autre arrêté du même jour, il porte le tarif de la taxe de 0,25 € à **0,35 € par tonne** de produits commercialisés au titre de l'année 2016.

On peut simplement noter qu'il est regrettable de publier au 27 janvier, c'est-à-dire après la date limite de dépôt des déclarations au 25 janvier, des arrêtés datés du 5 janvier...

- **Circulaire des douanes du 9 février 2017**

Une « *circulaire relative à la perception par la Direction Générale des Douanes et Droits Indirects (DGDDI), à l'importation, de la taxe affectée à l'ITERG* » a été publiée au Bulletin officiel des douanes n° 7175 du 9 février 2017.

Elle précise les modalités de recouvrement par la DGDDI de la taxe sur les corps gras à l'importation :

- la liquidation de la taxe est effectuée dans le cadre ad hoc de la déclaration en douane au-dessus de la ligne afférente à la liquidation de la TVA et sous le code M565 « Taxe affectée perçue p/c ITERG »,
- le montant perçu au titre de la taxe entre dans l'assiette de la TVA à l'importation.

III. DISPOSITIONS FISCALES DIVERSES : POUR INFORMATION

CREDIT D'IMPOT DE TAXE SUR LES SALAIRES

➤ LF 2017, article 88 (PLF, art. 49 bis)

Un **crédit d'impôt de taxe sur les salaires (CITS)** est institué **au profit des organismes sans but lucratif** à raison des **rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2017**.

- **Contexte de la mesure**

Les organismes sans but lucratif (associations et assimilées) qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés n'ont pas pu bénéficier du crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE).

La création d'un crédit d'impôt de taxe sur les salaires vise ainsi à **rétablir, pour ces organismes, une équité de traitement** avec les entreprises du secteur privé.

NB : les coopératives agricoles n'étant pas redevables de la taxe sur les salaires, **elles ne peuvent pas bénéficier de cette mesure compensatoire prévue pour le secteur non lucratif** (sur ce point, voir paragraphe sur l'augmentation du taux du CICE p. 8 de la présente circulaire).

- **Aménagements apportés par la loi de finances pour 2017**

Un crédit d'impôt de taxe sur les salaires est institué **au profit des organismes sans but lucratif** (associations loi de 1901, syndicats professionnels et leurs unions notamment) à raison des **rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2017**. Il est codifié au nouvel article 231 A du Code Général des Impôts (CGI).

La détermination et l'utilisation du nouveau crédit d'impôt s'inspirent de celles du CICE.

Ainsi, le crédit d'impôt est assis sur les **rémunérations** comprises dans l'assiette de la taxe sur les salaires (salariés affectés à un secteur non soumis à la TVA), versées au cours de l'année civile, et **n'excédant pas deux fois et demie le Smic**. Son taux est de **4 %**.

Le montant du crédit d'impôt est ensuite diminué de l'**abattement** prévu à l'article 1679 A du CGI (20 304 € pour les salaires versés en 2017).

Exemple :

En 2017, une association emploie 15 salariés dont les rémunérations sont comprises dans l'assiette de la taxe sur les salaires. 4 salariés perçoivent des rémunérations annuelles (sans heures supplémentaires) de 32 000 €, 10 des rémunérations de 41 000 € et 1 une rémunération de 44 408 € (supérieure à 2,5 Smic).

L'assiette du crédit d'impôt s'élève donc à $(32\,000\ € \times 4) + (41\,000\ € \times 10) = 538\,000\ €$.
Soit un crédit d'impôt de $(538\,000\ € \times 4\%) - 20\,304\ € = 1\,216\ €$.

Le crédit d'impôt est **imputable sur le montant de taxe sur les salaires due par l'organisme sans but lucratif** au titre de l'année au cours de laquelle les rémunérations prises en compte pour le calcul dudit crédit d'impôt ont été versées, c'est-à-dire après application de la franchise, de la décote et de l'abattement prévu par l'[article 1679 A du CGI](#).

L'excédent de crédit d'impôt non imputé constitue au profit de l'organisme une créance sur l'Etat d'égal montant, laquelle doit être **utilisée pour le paiement de la taxe sur les salaires due au titre des trois années suivantes**. La **fraction non utilisée** à l'expiration de cette période est **remboursée** à l'organisme.

CREDIT D'IMPOT RECHERCHE : DEPENSES CONFIEES AUX FERMES EXPERIMENTALES

➤ [LFR 2016, article 103 \(PLFR, art. 31 quinquies\)](#)

Les **stations ou fermes expérimentales agricoles** sont ajoutées à la liste des organismes auprès desquels les **dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de recherche peuvent être prises en compte pour le double** de leur montant pour le calcul du crédit d'impôt recherche.

- **Rappels préalables**

Parmi les dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche prévu à l'[article 244 quater B du Code Général des Impôts](#) (CGI), celles correspondant à des opérations confiées à des prestataires externes sont retenues pour le double de leur montant lorsqu'elles sont exposées pour la réalisation d'opérations de recherche confiées notamment à :

- des organismes de recherche publics,
- des établissements d'enseignement supérieur délivrant un diplôme conférant un grade de master,
- des établissements publics de coopération scientifique,
- des fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche agréées,
- des instituts techniques agricoles.

Par ailleurs, on rappelle que le Conseil d'Etat, dans un [arrêt du 18 septembre 2015, n° 376154, union de coopératives agricoles Conseils et Compétences en productions animales](#), a confirmé que les coopératives agricoles et leurs unions ne peuvent bénéficier du crédit impôt recherche qu'à raison des dépenses de recherche se rattachant à leurs activités non exonérées d'impôt sur les sociétés²³.

- **Aménagements apportés par la loi de finances rectificative pour 2016**

Les **stations ou fermes expérimentales agricoles** ayant pour membre une chambre d'agriculture départementale ou régionale sont ajoutées à la liste des organismes auprès desquels les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de recherche scientifique et technique agricole peuvent être **prises en compte pour le double de leur montant** pour le calcul du crédit d'impôt recherche.

²³ Flash Coop de France n° 2015-09-04 du 25 septembre 2015.

NB : la prise en compte des dépenses pour le double de leur montant est subordonnée à l'**absence de lien de dépendance** entre l'entreprise qui souhaite bénéficier du crédit d'impôt et l'organisme prestataire.

Lorsque le crédit d'impôt calculé à raison de ce doublement des dépenses excède le montant de l'impôt dû, **l'excédent ne peut être restitué**.

Cette mesure s'applique aux crédits d'impôts alloués à raison des dépenses exposées au titre des **exercices clos à compter du 31 décembre 2016**.

CREDIT D'IMPOT POUR CONGES DES EXPLOITANTS AGRICOLES

➤ LF 2017, article 77 (PLF, art. 46 quater)

Le crédit d'impôt au titre des dépenses de remplacement pour congés des exploitants agricoles est **prorogé pour trois ans, jusqu'au 31 décembre 2019**.

- **Rappels préalables**

L'article 200 undecies du Code Général des Impôts prévoit qu'un crédit d'impôt est accordé aux exploitants agricoles dont la présence quotidienne est nécessaire sur l'exploitation, au titre des dépenses engagées pour assurer leur remplacement pour congés.

Ce crédit d'impôt est égal à 50 % de ces dépenses dans la limite annuelle de 14 jours de remplacement pour congés.

Le dispositif **arrivait à échéance le 31 décembre 2016**.

- **Aménagements apportés par la loi de finances pour 2017**

Le crédit d'impôt au titre des dépenses de remplacement pour congés des exploitants agricoles est **prorogé pour trois ans**, pour les dépenses engagées par l'exploitant **jusqu'au 31 décembre 2019**.

A cette occasion, on peut rappeler qu'en application de l'article 89 de la loi n° 2016-1088 du 8 août 2016 relative au travail, à la modernisation du dialogue social et à la sécurisation des parcours professionnels (dite « loi Travail »), **toutes les coopératives agricoles**, et plus seulement les Coopératives d'Utilisation de Matériel Agricole (CUMA), **peuvent être considérées comme des groupements d'employeurs**²⁴, et mettre du personnel à disposition de leurs adhérents sans limitation de masse salariale²⁵.

Cette mise à disposition de personnel peut intervenir dans le cadre du remplacement pour congés des exploitants.

²⁴ Circulaire Coop de France à paraître.

²⁵ Auparavant, seules les CUMA avaient la possibilité de développer une telle activité dans la limite de 49 % de leur masse salariale.

SUPPRESSION DE PETITES NICHES

- LF 2017, article 32-I-6° et II-D (PLF, art. 13) pour l'amortissement des logiciels
- LF 2017, article 32-I-3° et 8° (PLF, art. 13) pour les installations de méthanisation

- **L'amortissement exceptionnel des logiciels est supprimé** pour les logiciels acquis au cours des **exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017**.
- Les **exonérations temporaires en faveur des installations de méthanisation agricole**, devenues sans objet, sont **supprimées**.
- Le **crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale**, dont la suppression avait été proposée dans le PLF 2017, est **maintenu**.

• Amortissement exceptionnel des logiciels

La **faculté d'amortir** sur une période de **douze mois** les dépenses d'acquisition de **logiciels** prévue au II de l'article 236 du Code Général des Impôts (CGI), est **supprimée**²⁶ pour les **logiciels acquis au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017**.

Désormais, seules sont applicables les règles normales d'amortissement, sur deux ou trois ans, en fonction de la durée normale d'utilisation des logiciels acquis.

En outre, les logiciels peuvent, s'ils contribuent à des opérations industrielles de fabrication ou de transformation ou s'ils sont indissociables des matériels éligibles à ce dispositif, bénéficier de la **déduction exceptionnelle de 40 %** (« suramortissement ») prévue à l'article 39 decies du CGI²⁷.

• Exonérations temporaires en faveur des installations de méthanisation

L'**exonération temporaire** de taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) et de cotisation foncière des entreprises (CFE) en faveur des **installations de méthanisation agricole** est **supprimée**, la disposition étant devenue sans objet depuis leur exonération permanente de plein droit. Sont ainsi abrogées :

- les dispositions de l'article 1387 A bis du CGI relatives à l'exonération de sept ans de **taxe foncière sur les propriétés bâties** applicable de plein droit aux installations et bâtiments de toute nature affectés à la production de biogaz, d'électricité et de chaleur par la méthanisation, réalisée dans les conditions fixées à l'article L. 311-1 du Code rural et de la pêche maritime,
- les dispositions de l'article 1463 A du CGI relatives à l'exonération de sept ans de **cotisation foncière des entreprises** applicable de plein droit aux entreprises de méthanisation agricole.

Ces dispositions sont en effet **devenues sans objet depuis la transformation des exonérations temporaires**, par les articles 61 et 63 de la loi 2015-1786 du 29 décembre 2015, **en une exonération permanente** de plein droit de taxe foncière (article 1382-14° du

²⁶ Cette mesure avait été instituée en 1984.

²⁷ Mesure issue de l'article 75 de la Loi n° 2016-1321 du 7 octobre 2016 pour une République numérique.

CGI) et de CFE ([article 1451-I-5° du CGI](#)) applicable à compter des taxes dues au titre de 2016.

L'administration fiscale a d'ores et déjà effectué la [mise à jour du Bulletin Officiel des Finances Publiques \(BOFiP\)](#) en date du 1^{er} février 2017.

- **Maintien du crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale**

Le **crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale** prévu à l'[article 244 quater H du CGI](#), dont la suppression avait été proposée dans le PLF 2017, est **maintenu**.

Ce crédit d'impôt, dit « **crédit d'impôt export** », est un dispositif de soutien spécifique au développement international et à l'export pour les petites et moyennes entreprises (PME)²⁸. Son bénéfice est conditionné à la satisfaction de l'une des deux conditions suivantes : recruter une personne affectée au développement des exportations ou avoir recours à un volontaire international en entreprise (VIE).

Il correspond à 50 % des dépenses réalisées par l'entreprise au titre de la prospection commerciale pendant les 24 mois qui suivent le recrutement de la personne affectée à l'export ou le recours au VIE.

La commission des finances de l'Assemblée nationale a estimé que ces dépenses fiscales, qui ne représentent pas un coût excessif au regard de l'enjeu qu'elles recouvrent, étaient efficaces et apportaient un soutien précieux aux PME françaises pour accompagner leur développement international²⁹.

S'agissant d'un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur les sociétés (IS), dont sont normalement exclues les sociétés exonérées d'IS par une disposition particulière (§ 320 du [BOI-BIC-RICI-10-30-10](#)), les coopératives agricoles et leurs unions devraient toutefois, si l'on fait application de l'[arrêt du 18 septembre 2015, n° 376154](#) (arrêt « Union de coopératives agricoles Conseils et Compétences en productions animales » rendu en matière de crédit d'impôt recherche), pouvoir bénéficier du crédit d'impôt à raison des dépenses de prospection commerciale export se rattachant à leurs activités non exonérées d'IS.

39

GENERALISATION DE L'ACOMPTE DE PRELEVEMENT FORFAITAIRE

➤ [LF 2017, article 22 \(PLF, art. 9\)](#)

L'acompte de 90 % du montant des prélèvements sur les revenus de placement, dû pour la première fois au 15 octobre 2017, ne s'appliquera pas aux coopératives agricoles.

²⁸ Entreprises qui satisfont aux conditions suivantes : employer moins de 250 personnes, réaliser un chiffre d'affaires inférieur à 50 000 000 € ou un total de bilan inférieur à 43 000 000 €, avoir un capital entièrement libéré et détenu de manière continue par au moins 75 % de personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions.

²⁹ Rapport n° 4314 déposé à l'Assemblée nationale le 14 décembre 2016 : [Tome I](#) (Introduction - Examen des articles) – Article 13 : [suppression de dépenses fiscales inefficaces ou inutiles](#).

- **Contexte de la mesure**

Jusqu'à présent, un acompte de prélèvement forfaitaire était calculé sur les seuls plans d'épargne logement (PEL). Il est **versé au plus tard le 15 octobre** de chaque année **sur la base de 90 % du montant du prélèvement forfaitaire dû au titre du mois de décembre** de l'année précédente.

Cet acompte voit son assiette élargie, notamment aux **produits de placement à revenu fixe mentionnés à l'article 125 A du Code Général des Impôts** : produits des obligations et titres participatifs, intérêts des bons et autres titres de créance, produits des dépôts, cautionnements et comptes courants, perçus par des personnes physiques fiscalement domiciliées en France.

Cet acompte sera dû pour la première fois au 15 octobre 2017, sur la base des revenus payés au titre du mois de décembre 2016 (déclarations n° 2777-D ou n° 2777 déposées au mois de janvier 2017).

Tout comme l'obligation de déclarer et verser les prélèvements au vu des déclarations n° 2777-D ou n° 2777, l'obligation de verser l'acompte incombe à l'« établissement payeur ». En pratique, la nouvelle obligation d'acompte ne pèse donc pas sur les seuls établissements financiers, mais également sur toutes les sociétés versant en décembre des produits de placement à revenu fixe soumis au prélèvement forfaitaire.

Toutefois est expressément **exclu** du champ de l'acompte, le prélèvement forfaitaire sur les intérêts des **comptes courants et comptes bloqués d'associés** notamment.

- **Non-application aux coopératives agricoles**

Parmi les **produits versés par les coopératives agricoles** à leurs adhérents, seuls les intérêts sur compte courant financier (compte 455) sont considérés comme des produits de placement à revenu fixe soumis au prélèvement forfaitaire de 24 %³⁰.

S'agissant toutefois d'intérêts de comptes courants d'associés, ils ne seront donc **pas concernés** par l'acompte de prélèvement forfaitaire.

SIGNALEMENT DES ACHATS EXPOSES AU RISQUE DE FRAUDE A LA TVA

Mesure censurée

➤ *LF 2017, article 105-I (PLF, art. 51 ter) - disposition non publiée*

La mesure relative au signalement des achats exposés au risque de fraude à la TVA a été **censurée par le Conseil constitutionnel et ne s'applique donc pas.**

³⁰ Le prélèvement forfaitaire a fait l'objet de flashs Coop de France : [flash n° 2014-03-01 du 3 mars 2014](#) et [flash Coop de France n° 2015-10-04 du 23 octobre 2015](#).

Dans le cadre de la lutte contre la fraude « carrousel »³¹, les parlementaires avaient adopté une mesure qui prévoyait, **à compter du 1^{er} janvier 2018, une nouvelle obligation** pour les assujettis à la TVA consistant à **signaler, par déclaration électronique, dans les 24h de leur inscription en comptabilité**, les achats de biens et de services d'un montant important.

Ce signalement était obligatoire dès lors que le montant d'un achat de biens excédait 863 000 €, ou que la somme des achats à un même vendeur sur trois mois excédait ce montant.

Le défaut de signalement était sanctionné d'une amende **égale à 1 % de la partie du montant à signaler excédant 869 000 €**.

Estimant que la **sanction**, proportionnelle et non plafonnée, était manifestement disproportionnée à la gravité des faits, le Conseil Constitutionnel a jugé que cette disposition était **contraire à la Constitution**³².

Bien que le point de désaccord porte sur la nature de la sanction qui était envisagée au 3^o du I de l'article 105 de la LF 2017, la censure du Conseil Constitutionnel concerne l'ensemble du paragraphe I de l'article 105³³, autrement dit la mesure elle-même relative au signalement des achats exposés au risque de fraude à la TVA.

Les assujettis à la TVA n'ont donc aucune nouvelle obligation, à compter du 1^{er} janvier 2018, de signaler, par déclaration électronique, dans les 24h de leur inscription en comptabilité, les achats de biens et de services d'un montant important.

PROCEDURES SPECIFIQUES DE CONTROLE SUR PLACE

41

➤ LFR 2016, article 17 (PLFR, art. 14)

Deux procédures spécifiques d'intervention sur place de l'administration fiscale sont créées :

- la première pour **instruire les demandes de remboursement de crédits de TVA** déposées à compter du 1^{er} janvier 2017,
- la seconde pour **contrôler**, à compter du 1^{er} janvier 2018, les montants des dons versés à compter du 1^{er} janvier 2017 et portés sur **les reçus fiscaux** ouvrant droit à avantage fiscal délivrés **par les organismes sans but lucratif**.

• **Instruction des demandes de remboursement de crédits de TVA**

L'administration fiscale dispose désormais d'une procédure spécifique pour **instruire sur place les demandes de remboursement de crédits de TVA déposées à compter du 1^{er} janvier 2017**. Cette procédure est codifiée au nouvel article L198 A du Livre des Procédures Fiscales (LPF).

³¹ La fraude dite « carrousel » repose sur la possibilité pour un acheteur/revendeur de s'approvisionner hors taxes dans un autre pays de l'Union européenne (et désormais à l'importation), puis de revendre toutes taxes comprises, avant de disparaître avec le montant de la TVA facturée.

³² Décision du Conseil constitutionnel n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016 § 85 à 93.

³³ Décision précitée § 93.

Les opérations réalisées ne constituent **pas une vérification de comptabilité** : une vérification de comptabilité peut ainsi être menée ultérieurement, **y compris sur les opérations ayant donné lieu à une procédure d'instruction sur place**, et même si cette instruction sur place s'est conclue par une acceptation de la demande de remboursement³⁴.

La première intervention sur place doit être précédée de l'envoi d'un **avis d'instruction sur place**. **Si le contribuable s'oppose** à l'intervention sur place dans un délai de 60 jours à compter de la date de notification de l'avis, **l'administration peut rejeter la demande de remboursement** pour défaut de justification.

La nouvelle procédure vise à **recueillir sur place des renseignements et justifications**. Elle aboutit à un contrôle moins lourd et plus rapide qu'une vérification de comptabilité mais plus complet qu'un simple contrôle sur pièces.

L'administration peut prendre **copie de documents**. Le contribuable ne peut pas s'y opposer, sous peine d'une **amende de 1 500 € pour chaque document** dont il empêche la copie, applicable **dans la limite maximale de 50 000 €**³⁵.

Pour prendre sa décision, l'administration dispose d'un délai de **60 jours** à compter de la première intervention sur place et de **4 mois** après la notification de l'avis d'instruction sur place.

L'**absence de décision** de l'administration dans les délais impartis est désormais assimilée à une **acceptation de la demande** de remboursement, et non plus à un rejet de la demande.

- **Contrôle des reçus fiscaux délivrés par les organismes sans but lucratif**

Les dons aux organismes sans but lucratif peuvent ouvrir droit à des réductions, notamment d'impôt sur les sociétés (sur cette réduction prévue à l'[article 238 bis du Code Général des Impôts](#), voir paragraphe sur la [valorisation des dons en nature](#), p. 31 de la présente circulaire).

L'octroi de l'avantage fiscal est subordonné à la délivrance par l'organisme bénéficiaire d'un reçu mentionnant notamment le montant et la date des versements.

L'administration fiscale dispose, **à compter du 1^{er} janvier 2018**, d'une procédure spécifique pour **contrôler sur place**, les montants des dons ouvrant droit à avantage fiscal, versés à compter du 1^{er} janvier 2017 et portés sur **les reçus fiscaux délivrés par les organismes sans but lucratif**. Cette procédure est codifiée au nouvel [article L14 A du LPF](#).

Les opérations réalisées ne constituent **pas une vérification de comptabilité**. La nouvelle procédure vise **uniquement à vérifier la réalité des versements indiqués sur les reçus**. Elle aboutit, là encore, à un contrôle moins lourd et plus rapide qu'une vérification de comptabilité mais plus complet qu'un simple contrôle sur pièces.

Pour cette procédure, les conditions de l'intervention, comme sa durée, ou l'envoi préalable d'un avis de vérification, n'ont pas été précisées par la loi.

³⁴ Rapport n° 4272 fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale sur le PLFR 2016 (Article 14 : [nouvelles modalités de contrôle sur place pour la TVA et les reçus fiscaux](#)).

³⁵ [Article 1734 du CGI](#), tel que modifié en dernier lieu par l'[article 108 de la loi de finances pour 2017](#), qui a relevé le plafond de sanction applicable de 10 000 € à 50 000 € en cas d'opposition à la prise de copie de documents.

REVALORISATION DES VALEURS LOCATIVES POUR 2017

➤ LF 2017, article 99 (PLF, art. 50 undecies)

Les **valeurs locatives foncières servant de base aux impôts locaux 2017** sont actualisées par un **coefficient de revalorisation forfaitaire de 1,004**.

Comme chaque année, les mesures de **revalorisation forfaitaire** des valeurs locatives foncières servant de base aux impôts directs locaux (taxes foncières et cotisation foncière des entreprises (CFE) notamment) sont **reconduites : pour les impositions 2017**, les coefficients de revalorisation sont fixés à **1,004** pour l'ensemble des propriétés bâties et non bâties (ils étaient fixés à 1,01 pour 2016).

Pour la première fois en 2017, ces coefficients ne sont plus déterminés en fonction de l'inflation prévisionnelle car celle-ci s'est toujours révélée nettement supérieure à l'inflation réelle. Par conséquent, la revalorisation forfaitaire, prévue à l'article 1518 bis du Code Général des Impôts, correspond désormais au **dernier taux d'inflation constaté sur les douze derniers mois**, soit 0,4 % en septembre 2016, et non au taux d'inflation prévisionnel pour 2017.

Par ailleurs, **à compter de 2018, cette mesure de revalorisation ne concernera plus les locaux professionnels** (locaux commerciaux et biens divers, notamment). En effet, l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010, qui organise la **révision des valeurs locatives cadastrales** de ces locaux, entre en vigueur pour l'établissement des bases d'imposition de 2017 et le texte a prévu un dispositif spécifique d'actualisation permanente des évaluations à compter de l'année suivant celle de la prise en compte de la révision, soit à compter de 2018.

43

ABROGATION DES TEXTES SUR L'ECOTAXE

➤ LF 2017, article 84 (PLF, art. 48 bis)

L'ensemble des mesures législatives relatives à l'« écotaxe » (contenues notamment dans le code des douanes, le code de la route, le code des transport) **est abrogé**.

La taxe nationale sur les véhicules de transport de marchandises, plus connue sous le nom d'« écotaxe poids lourds », n'a jamais été appliquée, suite à l'annonce du Gouvernement, le 9 octobre 2014, de son report sine die.

Toutefois, les dispositions législatives relatives à cette taxe ou y faisant référence n'étaient pas officiellement abrogées.

En janvier 2016, l'association de protection de l'environnement Alsace Nature, a par conséquent, dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir, mis en demeure la ministre de l'Environnement, de l'Energie et de la Mer et le ministre de l'Economie et des Finances, de mettre en œuvre l'écotaxe.

Le 9 novembre 2016, le Conseil d'Etat a donné raison à l'association et enjoint au Gouvernement de prendre un arrêté pour permettre la collecte de l'écotaxe dans un délai de six mois.

Pour abroger définitivement la taxe par un toilettage complet des textes législatifs et mettre fin à tout contentieux, un amendement au projet de loi de finances pour 2017 a été adopté par l'Assemblée nationale. Selon les termes de l'exposé des motifs de l'amendement, cette abrogation se justifie par l'absence de mise en œuvre du dispositif national.

L'abandon de l'écotaxe poids lourds a fait l'objet d'une étude par la Cour des comptes dans son rapport public annuel 2017³⁶, rendu public, le 8 février 2017.

AMENAGEMENT DE LA COMPOSANTE « CARBURANTS » DE LA TGAP

➤ LFER 2016, article 60 (PLFR, art. 24 septies)

Divers aménagements sont apportés, **à compter du 1^{er} janvier 2017**, à la composante « carburants » de la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP), notamment, le **relèvement du taux de la taxe** et la **réduction corrélative du taux de la taxe liée à l'incorporation de biocarburants**.

44

- **Rappels préalables**

La TGAP, prévue par l'article 266 quindecies du Code des douanes, est due par toute personne qui met à la consommation sur le marché intérieur des supercarburants et du superéthanol E85 repris aux indices 11, 11 bis, 11 ter et 55 du tableau B de l'article 265-1 du Code des douanes (filière « essence ») et du gazole repris à l'indice 22 (gazole routier) et à l'indice 20 (gazole non routier ou GNR) de ce même tableau (filière « gazole »).

Son taux est fixé à 7 % pour la filière « essence » et à 7,7 % pour la filière « gazole ». Ce taux est toutefois **diminué à proportion de la part d'énergie renouvelable correspondant aux quantités de biocarburants durables incorporées** dans les carburants précités, laquelle est plafonnée, dans la seule filière « gazole », à 7 % pour les **biocarburants produits à partir de plantes oléagineuses** et à 0,7 % pour les **biocarburants produits à partir de certaines matières premières d'origine animale ou végétale**.

- **Aménagements apportés par la loi de finances rectificative pour 2016**

Divers aménagements sont apportés à la composante « carburants » de la TGAP, parmi lesquels l'extension de son champ d'application au carburant ED95, l'élargissement de l'assiette s'agissant du gazole non routier (GNR), le relèvement du taux de la taxe et la réduction corrélative du taux de la taxe liée à l'incorporation de biocarburants, la suspension temporaire de la taxe cas de pénurie.

³⁶ Page dédiée sur le site de la Cour des comptes : <http://www.ccomptes.fr/Accueil/Publications/Publications/Rapport-public-annuel-2017>.

- **Extension de la TGAP au nouveau carburant ED95**

Le champ d'application de la composante « carburants » de la TGAP (filière essence) est étendu au nouveau carburant ED95 dont la vente a été autorisée en France depuis le 5 février 2016, par arrêté du 19 janvier 2016.

Le **carburant ED95** est un mélange d'éthanol, d'eau et d'additifs, composé d'au moins **90 % d'alcool éthylique d'origine agricole** (bioéthanol). Il est repris à l'indice 56 du tableau B du 1 de l'article 265 du Code des douanes. Sur le carburant ED95, voir également le paragraphe sur l'extension du suramortissement à certains véhicules, p.27 de la présente circulaire.

- **Elargissement de l'assiette de la TGAP pour le Gazole Non Routier**

Afin d'inciter les distributeurs à incorporer des biocarburants dans le GNR, l'assiette de la TGAP perçue sur le GNR est **élargie à 75 %** (au lieu de 50 %) des mises à la consommation en France de ce produit **au cours de l'année 2017. A compter du 1^{er} janvier 2018, la totalité** de ce gazole mis à la consommation sera soumise à la TGAP.

- **Relèvement du taux de la TGAP et réduction corrélative du taux de la taxe liée à l'incorporation de biocarburants**

Le **taux** de la TGAP dans la **filière « essence »** est porté de 7 % à **7,5 %**. Corrélativement, ce taux est **diminué à proportion de la quantité d'énergie renouvelable des biocarburants contenus dans les carburants**.

La part d'énergie renouvelable maximale des biocarburants produits à partir de **céréales et d'autres plantes riches en amidon ou sucrières** est de **7 %**.

Cette part est en revanche **limitée à 0,6 %** pour les biocarburants visés à l'article 3-4-e de la directive 2009/28/CE modifiée par la directive UE/2015/1513 du 9 septembre 2015, c'est à dire :

- les **biocarburants produits à partir de matières premières et au moyen d'autres carburants énumérés à la partie A de l'annexe IX de la directive UE/2015/1513** (tels que, notamment, la fraction de la biomasse correspondant aux déchets industriels impropres à un usage dans la chaîne alimentaire humaine ou animale comprenant les matières provenant des industries de l'agroalimentaire, la paille, le fumier et les boues d'épuration, les marcs de raisins et lies de vin, la fraction de la biomasse correspondant aux déchets et résidus provenant de la sylviculture et de la filière bois),

- et les **biocarburants produits à partir de certaines matières premières d'origine animale ou végétale** (déchets, résidus, matières cellulosiques non alimentaires ou matières ligno-cellulosiques), non énumérées à l'annexe IX précitée et qui étaient utilisées dans des installations existantes avant l'adoption de la directive UE/2015/1513.

- **Suspension temporaire de la TGAP cas de pénurie**

En cas de **difficultés exceptionnelles d'approvisionnement** entraînant une pénurie d'un ou plusieurs carburants soumis à la TGAP et nécessitant la mise à disposition de stocks stratégiques pétroliers dans un bref délai, le ministre chargé du Budget peut autoriser temporairement une **suspension de la prise en compte des volumes** soumis à la taxe **dans la mesure où le maintien de l'incitation à l'incorporation de biocarburant dans les carburants fossiles serait de nature à aggraver la situation d'approvisionnement**.

PRELEVEMENT A LA SOURCE DE L'IMPOT SUR LE REVENU

➤ LF 2017, article 60 (PLF, art. 38)

Le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu s'appliquera à compter du **1^{er} janvier 2018**. Pour les salaires et les revenus assimilés, l'impôt sera collecté par l'entreprise ou l'organisme employeur versant les revenus, au **taux d'imposition transmis de manière automatisée par l'administration fiscale**.

- **Modalités d'application du taux de prélèvement par les entreprises**

Dans les entreprises ou organismes employeurs qui versent des salaires ou des revenus assimilés, le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu s'appliquera aux **sommes versées à compter du 1^{er} janvier 2018**.

L'impôt sera collecté par application aux salaires, ou revenus assimilés, au fur et à mesure de leur versement, d'un **taux d'imposition transmis de manière automatisée par l'administration fiscale**. L'employeur ne pourra **ni le modifier, ni en suspendre l'application** pour quelque motif que ce soit.

Un **taux « neutre » de prélèvement** s'applique lorsque le collecteur ne dispose pas d'un taux transmis par l'administration fiscale (contribuables « primodéclarants », par exemple en premier emploi qui n'a pas encore été signalé à l'administration fiscale).

Les salariés souhaitant, **par souci de confidentialité**, que leur taux de prélèvement réel ne soit pas communiqué à leur employeur, peuvent à tout moment **opter pour l'application de ce taux neutre**.

Pour les salariés en contrat de travail à durée déterminée (**CDD**) de moins de deux mois ou dont le terme est imprécis (remplacement d'un salarié en congé maladie par exemple), et afin d'éviter une taxation trop importante, le taux de prélèvement s'applique, dans la limite des deux premiers mois d'embauche, après **abattement égal à la moitié du Smic mensuel**.

Le taux de prélèvement est **modifié dans certaines situations particulières** (changements de composition du foyer fiscal, variations du revenu imposable, différences de rémunérations pouvant exister entre les contribuables imposés en commun).

Les contribuables peuvent demander à **moduler** les prélèvements **à la hausse** (librement) ou **à la baisse** (sous réserve que les revenus estimés et déclarés, sous sa responsabilité, par le contribuable soient inférieurs de plus de 10 % et de 200 € au montant du prélèvement qu'il supporterait sans la modulation).

- **Sanctions prévues pour les entreprises en cas de manquements**

Des majorations et des amendes sanctionneront les retards, les insuffisances et le défaut de versement de la retenue. Leurs taux varient de **5 %** (inexactitudes ou omissions dans la Déclaration Sociale Nominative - DSN) à **80 % des retenues** qui auraient dû être effectuées ou déclarées (retenues précomptées non déclarées et non reversées). Le défaut de reversement des retenues effectivement prélevées peut donner lieu à des **poursuites pénales**.

Tableau synoptique des sanctions applicables aux tiers collecteurs

Manquements	Sanctions						
	Amendes				Majoration	Intérêt de retard	Poursuites pénales
	5 %	10 %	40 %	80 %	5 %	/	/
Non-dépôt de la DSN		Sur les retenues qui auraient dû être effectuées ou déclarées					
Non-dépôt de la DSN dans les 30 jours d'une mise en demeure			Sur les retenues qui auraient dû être effectuées ou déclarées				
Inexactitudes ou omissions dans la DSN	Sur les retenues omises ou inexactes						
Inexactitudes ou omissions délibérées dans la DSN			Sur les retenues omises ou inexactes				
Retenues précomptées et déclarées mais non reversées					Sur les retenues non reversées	Sur les retenues non reversées	
Retenues précomptées non déclarées et non reversées				Sur les retenues effectuées			Dans les cas les plus graves

47

Le contribuable demeure le seul redevable de la totalité de l'impôt sur le revenu, sans pouvoir être tenu pour responsable en cas de défaillance du collecteur.

Ainsi, **en cas d'absence de prélèvement effectif et de reversement** par l'employeur et compte tenu de l'impossibilité pour le contribuable d'effectuer des versements spontanés de retenue à la source, **le montant de l'impôt N sera intégralement réglé par le contribuable salarié en N + 1. Aucune pénalité pour paiement tardif** ne sera appliquée à raison du défaut de prélèvement de l'employeur.

Par ailleurs, dans son [guide à destination des entreprises³⁷](#), le Gouvernement précise que, sur le même principe applicable aux cotisations sociales salariales, si les entreprises sont défaillantes dans le reversement à l'administration fiscale de l'impôt prélevé sur les salaires de leurs employés, **les services fiscaux ne devront en aucun cas se tourner vers les salariés** ayant déjà été prélevés.

Ainsi, le **défaut de reversement** de la retenue à la source prélevée **par un employeur** ne fait pas obstacle à ce que les **montants effectivement retenus en N** soient **imputés sur le montant de l'impôt issu de la déclaration déposée en N + 1**. Autrement dit, dans ce cas, les salariés ne pourront pas être sanctionnés à raison du manquement de leur employeur : malgré le défaut de reversement de la retenue à la source prélevée par l'employeur, les montants effectivement retenus sur leurs salaires en N seront pris en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu issu de leur déclaration de revenus déposée en N + 1.

³⁷ Page 7 du guide.

- **Modalités pratiques**

Dans le cadre de l'accompagnement des futurs collecteurs du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu, la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) met à leur disposition une **étude technique et générale** :

https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/2_actu/professionnel/pas_etude_tech.pdf

Ce document fera nécessairement l'objet de précisions ultérieures.

A l'automne 2017, la DGFIP devrait **transmettre aux collecteurs les taux de prélèvement à la source applicables à chaque salarié, de façon dématérialisée**, pour une application aux revenus versés à compter de janvier 2018.

En 2018, et pour les payeurs de revenus salariaux qui relèvent de la DSN - entreprises privées relevant du régime général et du régime agricole de sécurité sociale -, **la transmission du taux de prélèvement s'effectuera chaque mois via la DSN** (le rythme mensuel étant nécessité par la possibilité offerte aux contribuables d'individualiser et/ou de moduler ce taux à tout moment de l'année).

Le collecteur réceptionnerait le taux transmis par la DGFIP dans le compte-rendu métiers (CRM) adressé en retour de la DSN et il ne devrait procéder à **aucune modification** de ce taux.

Selon l'exposé des motifs du projet de loi, le prélèvement à la source fera l'objet d'une **ligne spécifique sur la feuille de paie** pour améliorer la lisibilité de l'impôt sur le revenu pour le salarié. Cette mesure n'est **pas inscrite dans la loi de finances** dans la mesure où le contenu du bulletin de paie relève de **dispositions réglementaires** ([articles R3243-1](#) et suivants du Code du travail).

AUTOLIQUIDATION DE LA TVA DUE A L'IMPORTATION

➤ [LFR 2017, article 87-IV \(PLFR, art. 28\)](#)

A compter du 31 décembre 2016, le dispositif d'option pour l'**autoliquidation de la TVA due à l'importation sur la déclaration de chiffre d'affaires** est remplacé par un **mécanisme d'autorisation de l'administration des douanes ouvert aux opérateurs économiques agréés (OEA)**³⁸.

- **Rappels préalables**

Depuis le 1^{er} janvier 2015, les entreprises titulaires d'une procédure de domiciliation unique (PDU) peuvent sur option, en application du II de l'[article 1695 du Code Général des Impôts \(CGI\)](#), autoliquider la TVA due à l'importation en France sur leur déclaration de chiffres d'affaires³⁹, c'est-à-dire déclarer et déduire la TVA sur la même déclaration de TVA déposée auprès des services de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP).

³⁸ Le statut d'opérateur économique agréé permet aux opérateurs de bénéficier d'un traitement plus favorable que les autres opérateurs économiques en matière de contrôles douaniers.

³⁹ Le dispositif a fait l'objet de développements dans la [circulaire Coop de France n° 2134 du 6 février 2015](#), p. 36.

Ce dispositif, dérogatoire au principe de déclaration et de paiement de la TVA due à l'importation auprès des services de la douane, permet d'éviter au redevable tout décalage de trésorerie.

En outre, l'article 27 de la loi n° 2016-816 du 20 juin 2016 pour l'économie bleue a supprimé toute condition spécifique à remplir pour les opérateurs économiques établis dans l'Union européenne qui procèdent à des importations en France : il suffisait qu'un opérateur formule une option par écrit pour qu'il soit recevable. Les opérateurs économiques non établis dans l'Union européenne restaient, quant à eux, soumis aux textes antérieurs et ne pouvaient bénéficier de l'option que dans le cadre de la PDU demandée pour eux par leur représentant en douanes.

- **Contexte de la mesure**

Le IV de l'article 87 de la loi de finances rectificative pour 2016 restaure à l'identique le dispositif d'autoliquidation de la TVA due à l'importation, sur autorisation de l'administration des douanes, qui avait été institué par l'article 58 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique (dite « loi Sapin 2 ») mais qui a été censuré par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2016-741 DC du 8 décembre 2016 en tant que « cavalier législatif »⁴⁰.

L'article 58 de « loi Sapin 2 », dont les dispositions n'ont donc pas été publiées, prévoyait de remplacer le dispositif d'option pour l'autoliquidation de la TVA due à l'importation par un dispositif d'autorisation d'autoliquidation ouvert aux OEA mentionnés à l'article 38-2 du Code des douanes de l'Union européenne.

Cette mesure faisait suite à l'entrée en vigueur du Code des douanes de l'Union européenne au 1^{er} mai 2016, ce dernier prévoyant la suppression progressive des PDU. Depuis cette date, il n'est en effet plus permis d'accorder de nouvelles PDU, les PDU existantes devant être progressivement remplacées par la procédure de dédouanement centralisé national (DCN).

La mesure permettait également de corriger, d'une certaine façon, l'inégalité de traitement entre les opérateurs établis sur le territoire douanier de l'Union européenne, qui pouvaient librement exercer l'option, et les opérateurs non établis sur le territoire de l'Union européenne :

- en encadrant les conditions de l'option par la délivrance d'une autorisation préalable par la douane pour les opérateurs établis sur le territoire douanier de l'Union européenne,
- en simplifiant le régime par la simple nomination d'un représentant en douane ayant le statut d'OEA, pour les opérateurs non établis sur le territoire de l'Union européenne.

- **Aménagements apportés par la loi de finances rectificative pour 2016**

Le dispositif d'option pour l'autoliquidation de la TVA due à l'importation sur la déclaration de chiffre d'affaires est **remplacé par un dispositif d'autoliquidation, sur autorisation de l'administration des douanes ouvert aux OEA**.

Il s'applique aux **demandes d'autorisation déposées à compter du 31 décembre 2016**.

⁴⁰ Disposition sans lien avec les autres dispositions figurant dans la loi.

Les options prévues au II de l'[article 1695 du CGI](#) dans sa rédaction antérieure, qui sont **en cours de validité au 31 décembre 2016, valent autorisation** au sens dudit article. En revanche, ces options (qui prendront fin le 31 décembre de la troisième année suivant celle de l'option) ne pourront pas faire l'objet d'une reconduction tacite. A l'issue de la période de validité de l'option, les opérateurs qui souhaitent continuer à autoliquider devront solliciter une autorisation de la part de l'administration des douanes.

Pour les **opérateurs établis sur le territoire douanier de l'Union européenne**, l'autorisation d'autoliquider la TVA à l'importation peut être accordée lorsque **quatre conditions** sont **cumulativement** remplies :

- avoir effectué au moins **quatre importations au sein du territoire de l'Union européenne** au cours des douze mois précédant la demande,
- disposer d'un **système de gestion des écritures douanières et fiscales** permettant le suivi des opérations d'importation,
- justifier d'une **absence d'infractions** graves ou répétées aux dispositions douanières et fiscales,
- justifier d'une **solvabilité financière** permettant de s'acquitter de leurs engagements au cours des douze derniers mois précédant la demande.

Ces quatre conditions recoupant quasiment celles permettant d'obtenir le statut d'OEA, elles sont par conséquent réputées remplies par les personnes titulaires du statut d'OEA.

Pour les **opérateurs non établis sur le territoire de l'Union européenne**, l'autorisation d'autoliquider la TVA à l'importation peut être accordée lorsqu'ils font appel à un représentant en douane titulaire d'une autorisation d'OEA pour les simplifications douanières.

