L3 M1 M2

cours dalloz

Jacques Grosclaude
Philippe Marchessou

Fomesoutra.com
ça soutra !

Droit fiscal général

11e édition

DALLOZ

DROIT FISCAL GÉNÉRAL

11e édition revue et augmentée

2017

Jacques Grosclaude
Professeur émérite de l'Université de Strasbourg

Philippe Marchessou
Professeur à l'Université de Strasbourg

DALLOZ

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022819292:88661614:105.191.121.219:1587382377

Avant-propos

Le droit fiscal général est une matière en prise directe sur la réalité contemporaine. Instrument de décisions politiques, au cœur des controverses sur la régulation économique, la justice sociale et le financement des services publics, il est d'abord un corps de règles. Au-delà de leur aspect parfois aride, ces règles ont leur cohérence interne, tel un fil conducteur qui conjugue le souci des gouvernements d'optimiser les rentrées et de conjurer les crises, avec une inépuisable imagination du contribuable en quête d'optimisation. L'ambition de cet ouvrage est de convaincre le lecteur. Oui, le droit fiscal est passionnant et nous avons souhaité faire partager cette passion. La tâche était aisée, elle fut encore facilitée par l'attentive compréhension de nos familles et l'exigence de nos étudiants. Nous leur dédions ce livre. Le cap de la 10e édition étant passé et bien passé, nous sommes en route vers la 20e.

Avril 2017

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1128839929:88866161:105.191.121.219:1587380975

Introduction

Les clés de la fiscalité

1 La fiscalité souffre d'une image doublement négative :

– pour l'étudiant, c'est une matière technique, à la limite de la sphère juridique, dont l'approche est rébarbative et qu'il paraît peu rentable d'approfondir pour un juriste sur la voie de son accomplissement intellectuel ;

– pour le citoyen-contribuable, c'est un pan de l'activité publique subi comme une contrainte parce qu'il incarne l'État-spoliateur, qui puise dans les poches de ses sujets un argent que ceux-ci ont péniblement gagné et dûment mérité.

Aucune de ces deux perspectives n'est inexacte puisqu'elle est ressentie ; toutefois, l'honnêteté intellectuelle et l'envie de comprendre obligent à dépasser cette première approche. En utilisant chacune des clés de la fiscalité pour ouvrir les portes de la découverte, l'explorateur ne trouvera pas le placard de Barbe Bleue mais une matière riche parce qu'elle est profondément juridique, ouverte sur les autres branches du droit mais aussi sur les composantes économiques et politiques de la société humaine.

2 C'est une invitation au voyage qui est ainsi lancée, à partir de la notion de **fiscalité**. Le terme tire son origine de *fiscus*, le panier que les Romains employaient pour recevoir l'argent, il a donné également le **fisc**, qui désigne couramment l'ensemble des administrations publiques qui ont en charge l'impôt.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1926060898:88866161:196.113.29.75:1587236319

§ 1. La notion d'impôt

3 Le substantif **impôt** et le verbe **imposer** expriment on ne peut mieux le poids de la contrainte qui s'abat sur le redevable. Sous la Révolution le terme employé était **contribution**, qui suggère davantage une participation du citoyen au fardeau commun de la dépense publique. Aujourd'hui, l'impôt peut être défini comme un prélèvement à caractère obligatoire et sans contrepartie directe, qui est perçu au profit d'une collectivité publique. Au-delà de ce noyau dur, la définition s'enrichit de plusieurs composantes qui donnent à l'impôt son image contemporaine : dans un État respectueux d'une certaine justice sociale il sera perçu en fonction des facultés contributives des citoyens ; il sera souvent distingué de la **taxe**, qui s'analyse comme un prélèvement tout aussi obligatoire mais perçu à l'occasion de la prestation d'un service par la collectivité publique. Cette distinction est aujourd'hui dépourvue de portée pratique, le législateur ayant contribué à brouiller les concepts par ses dénominations peu rigoureuses. Ainsi, la taxe sur la valeur ajoutée est un impôt.

La taxe doit être distinguée de la **redevance**, qui est le prix d'un service rendu par une entité publique au client qui en fait la demande (prix de l'entrée dans un musée ou une piscine, tarif d'une crèche) ; elle se distingue par son mode de création – réglementaire – et par le fait qu'elle est en principe proportionnelle au service rendu, ce qui n'est pas le cas de la taxe. À noter que, là aussi, le législateur manque de rigueur dans ses dénominations puisqu'il qualifie parfois de taxes des redevances, et inversement.

4 La **parafiscalité** recouvre les **cotisations sociales**, c'est-à-dire un domaine économiquement important mais juridiquement difficile à intégrer dans la fiscalité puisque le bénéficiaire en est un organisme privé. Ceci étant, sous la pression des contraintes politiques, l'évolution des concepts est radicale puisque les impôts français les plus récents – la contribution sociale généralisée (CSG) et la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) – ne sont pas perçus au profit d'une collectivité publique mais des entités privées (les Urssaf) qui gèrent le financement des régimes de

sécurité sociale et des allocations familiales. Ce faisant, la frontière entre les différentes notions tend à devenir plus floue.

Bibliographie

Aglae (Marie-Joseph), « De l'impôt et ses limites », *RFFP* 2012, n° 120, p. 39 à 50.

Amselek (Paul), « Un phénix du droit financier : les impositions quasi-fiscales », in *Mélanges Jean Waline*, Dalloz, 2002, p. 111 à 133.

Amselek (Paul), « Impositions et cotisations obligatoires », in *Mélanges Philip*, Economica, 2005.

Bourget (Renaud), *Étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIXe et XXe siècles)*, Dalloz, coll. « Nouvelle Bibliothèque de Thèses », vol. 112, 2012, 1347 p.

Cabannes (Xavier), « La redevance : de la rémunération du coût du service rendu à la rémunération de la valeur économique de la prestation fournie. Une longue marche vers un prix de marché ? », in *Mélanges Robert Hertzog*, Economica, 2010, p. 67 à 82.

Castagnede (Bernard) et Gutmann (Daniel), « Faut-il baisser les impôts ? », *L'Année fiscale*, 2003, p. 9 à 30.

Castagnede (Bernard), « Nature et caractères du droit fiscal » *Dr. fisc.* 2007, suppl. n° 25, p. 23 à 27.

Collet (Martin), *L'impôt confisqué*, Odile Jacob, 2014, 100 p.

Collet (Martin), « Le Conseil constitutionnel et la distinction des impôts et des cotisations sociales », *Dr. fisc.* 2014, n° 40, comm. 553.

Collet (Martin), « La loyauté : un principe qui nous manque ? », *Dr. fisc.* 2016, n° 42-43, comm. 554.

Cozian (Maurice), « Sociologie de la fiscalité (Les nouveaux privilèges fiscaux des héritiers de la noblesse et du clergé) », *L'Année sociologique*, 1999, n° 2, p. 497 à 510.

Crouy-Chanel (Emmanuel de), *Le contribuable-citoyen. Histoire d'une représentation (1750-1999)*, Thèse Paris I, 1999.

Crouy-Chanel (Emmanuel de), « La définition juridique de l'impôt. L'exemple de la doctrine française », in T Berns, J.-C. Dupont, M. Xifaras (dir.), *Philosophie de l'impôt*, Bruylant, 2006, p. 135.

DELALANDE (Nicolas), *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Seuil, 2011.

FOUQUET (Olivier), « L'amoralisme du droit fiscal », *Rev. adm.* 2000, n° 313, p. 47 et 48.

FOUQUET (Olivier), « Le droit souple : quel avenir fiscal ? », *Dr. fisc.* 2016, n° 17, comm. 297.

GROSCLAUDE (Jacques) et HERTZOG (Robert), « Le mythe de l'impôt unique », *RFFP* 1990, n° 29, p. 29 à 57.

GUTMANN (Daniel), « La "pénalisation" du droit fiscal : mythe ou réalité ? », *Dr. fisc.* 2011, comm. 122.

HERTZOG (Robert), « La juridiction administrative et la classification des recettes publiques », *RFFP* 2000, n° 70, p. 97 à 119.

KISSANGOULA (Justin), « Le Conseil d'État, la notion d'impositions de toutes natures et la jurisprudence sur l'incompétence négative du législateur », *RFFP* 2000, n° 70, p. 193 à 205.

LAMBERT (Thierry), « Éthique et fiscalité », *LPA* 2011, n° 239, p. 6 à 11.

LAMBERT (Thierry), « Le fiscaliste : un juriste comme les autres », *Gestion & Finances publiques* 2014, n° 3/4, p. 12 à 20.

LARBRE (David), « Le caractère confiscatoire de l'impôt », *Dr. fisc.* 2012, n° 20, p. 14 à 22.

LE GALL (Jean-Pierre), « L'autonomie du droit fiscal », *Dr. fisc.* 2000, n° 3, p. 136 à 144.

LE GALL (Jean-Pierre), « Du bon usage de quelques concepts juridiques par la fiscalité française », *Dr. fisc.* 2001, n° 12, p. 514 à 522.

MARDIERE (Christophe de la), « Résistance à l'impôt et résistance par l'impôt », *L'Année fiscale*, 2005, p. 145 à 156.

MARDIERE (Christophe de la), « Le luxe et l'impôt », *Lamy Droit des affaires* 2011, n° 66, p. 114 à 117

MARDIERE (Christophe de la), « Maximes, pensées et badineries fiscales », *Dr. fisc.* 2012, n° 24, p. 19 à 23.

MARIONNEAU (Astrid), « L'introduction de la notion d'espérance légitime en droit fiscal », *Dr. fisc.* 2014, n° 47, comm. 631.

MARTINEZ (Jean-Claude), *Le statut de contribuable*, LGDJ, 1980, 394 p.

MOUBACHIR (Yasmina), *Impositions et régime fiscal*, LGDJ, 2007.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1027269883:88861511:1661.3.29.75:1587326319

NEGRIN (Olivier), « Une légende fiscale : la définition de l'impôt par Gaston Jèze », *RD publ.* 2008. 138 à 151.

OLLEON (Laurent), « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », *RJF* 2002, n° 5, p. 355 à 361.

PEZET (Fabrice), « Le caractère confiscatoire de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises », *Dr. fisc.* 2013, n° 22, comm. 630.

PHILIP (Loïc), « Jalons pour une réforme fiscale », in *Mélanges en l'honneur de Robert Hertzog*, Economica, 2010, p. 423 à 438.

PHILIP (Loïc), « La CSG et la notion d'impôt », *Dr. fisc.* 1991, n° 14, p. 612 à 615.

PICHET (Éric), « La doctrine budgétaire et fiscale actuelle : contraintes, mises en œuvre et conséquences », *Dr. fisc.* 2012, n° 45, p. 12 à 19.

ROUZAUD (Pierre), *L'impôt confiscatoire : notion et jurisprudence*, Lancier, 2016, 86 p.

STEICHEN (Alain), « Typologie des systèmes fiscaux comparés », *L'Année fiscale*, 2003, p. 31 à 67.

TALY (Michel), *Les coulisses de la politique fiscale*, PUF, 2016, 273 p.

TOURNAFOND (Olivier), « L'impôt est-il légitime », in *Mélanges Henri Hovasse*, LexisNexis, 2016.

VARII AUCTORES, *Théories contre l'impôt*, textes réunis par Alain Laurent et présentés par Claude Reichmann, Les Belles Lettres, 2000, 220 p.

VARII AUCTORES, « Quelle fiscalité à l'horizon 2017 ? (et au-delà) », *Dr. fisc.* 2012, n° 14, 83 p.

§ 2. Les buts de l'impôt

5 L'impôt poursuit conjointement deux séries de finalités : l'accomplissement des missions de l'État (**1**) et des missions complémentaires qui traduisent une volonté d'interventionnisme fiscal (**2**).

1. Une mission essentielle, la collecte des fonds nécessaires à l'accomplissement des missions de l'État

6 L'impôt apparaît en même temps que le premier embryon d'organisation collective, le clan ou la tribu ont besoin d'instaurer une

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1822670890:88861161:1561313097:1587236319

contribution sur leurs membres pour financer les dépenses communes : c'est une contribution en nature ou en espèces, quel que soit le degré de sophistication de l'organisation de la collectivité publique, l'impôt est toujours consubstantiel à la notion d'État.

Le pouvoir fiscal représente un des attributs essentiels de la souveraineté de l'État et celui-ci n'y renoncera que rarement : à preuve le refus des États de l'Union européenne d'abandonner le principe de l'unanimité en ce domaine ; l'âpreté qui imprègne la négociation des conventions internationales tendant à éviter les doubles impositions (v. ss 58) traduit cet attachement à conserver sans partage le monopole du pouvoir fiscal. Dans les États fédéraux l'État est plural, par conséquent le pouvoir fiscal sera partagé entre l'État fédéral et les États fédérés, en revanche dans les États unitaires il sera tout au plus délégué aux collectivités territoriales, mais à l'intérieur d'un cadre soigneusement circonscrit par le législateur central. De l'utilité d'employer l'impôt comme instrument de mesure de l'autonomie des collectivités publiques !

Cette justification de l'impôt demeure toujours la principale, elle constitue le socle dur qui transcende les siècles, les régimes politiques et les modes.

2. Une volonté d'interventionnisme d'État

7 De manière plus contemporaine et plus volontaire, les gouvernants ont imaginé de confier à l'impôt l'une ou l'autre mission supplémentaire qui traduisent une volonté d'interventionnisme fiscal : la redistribution sociale (**a**), la régulation conjoncturelle (**b**) et la neutralité de l'impôt (**c**). Néanmoins, l'ambition contemporaine est marquée par une incertitude liée à la globalisation (**d**).

a. La redistribution sociale

8 Ce fut d'abord **la redistribution sociale** : l'impôt est perçu avec une intensité confiscatoire sur les contribuables riches, d'une part afin qu'ils deviennent moins riches et d'autre part afin que les sommes ainsi collectées soient affectées par l'État à la réalisation de dépenses sociales destinées à améliorer le sort des citoyens économiquement faibles ; ainsi sera resserré l'éventail des patrimoines et des revenus qui est le gage de l'homogénéité nécessaire à la paix sociale. L'intention est généreuse, l'idéologie est au ren-

international.scholarvox.com:None:2109886519:88866:196133297:1546726319

dez-vous mais pas le résultat attendu : les expériences menées dans cette optique se sont révélées naïves, simplement parce qu'elles ne prenaient pas en compte le facteur psychologique, en particulier l'allergie absolue du contribuable aisé à se laisser tondre comme un mouton docile.

Ainsi un impôt sur les successions à taux élevé est instauré par le gouvernement travailliste de Clement Attlee en Grande-Bretagne en 1945, dans le dessein de supprimer la perpétuation des inégalités par la transmission du patrimoine. Quelle ne fut pas sa surprise de découvrir au bout de quelques mois que les riches anglais ne décédaient plus, ou qu'ils allaient mourir sous des cieux fiscaux plus cléments, ou qu'ils avaient auparavant pris soin de partager discrètement leur patrimoine ! de même l'impôt sur le revenu suédois, dont l'excès de pression conduisait à l'exil fiscal ou incitait à la fraude.

b. La régulation conjoncturelle

9 La deuxième ambition fut d'attribuer à l'impôt un rôle de **régulation conjoncturelle**, en d'autres termes de le faire participer à la régulation des grands équilibres : lutter contre l'inflation, stimuler l'activité, contribuer au plein-emploi. C'est bien sûr l'idée qui sous-tend la pensée économique de Keynes et il serait présomptueux de la résumer ici. Simplement les gouvernants des quarante dernières années ont eu tendance à la pratiquer de façon caricaturale et les résultats n'ont pas davantage été à la hauteur des espérances. Là aussi l'expérience montre qu'il faut être naïf pour imaginer que les entrepreneurs investiront davantage du seul fait que le législateur leur consent de nouvelles incitations fiscales, de même que les ménages n'adapteront pas leur volume de consommation en fonction du poids de l'impôt. La confiance joue un rôle beaucoup plus décisif que les réformes fiscales, et ces dernières n'ont une chance de produire l'effet recherché que si elles s'insèrent comme un instrument d'action dans une panoplie plus vaste de mesures.

Dans ce cadre les économistes parlent parfois de **dépenses fiscales** pour qualifier les mesures d'exonération ou d'allégement qui sont prises au service d'une politique économique. Le terme est

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1122690898:88866196:1961:3329:7815387286319

impropre puisque ce ne sont pas de vraies dépenses mais une prévision de renonciation à percevoir des recettes.

c. La neutralité de l'impôt

10 La troisième ambition est plus modeste, plus contemporaine, moins volontariste et davantage marquée au coin de l'idéologie néo-libérale, c'est **la neutralité de l'impôt.** Un impôt neutre a pour vertu de ne pas peser sur le choix des opérateurs, lesquels se détermineront en fonction d'une rationalité économique et non pas sous l'influence de tel ou tel avantage fiscal. L'analyse du système fiscal français recèle ainsi quelques illustrations intéressantes de cette ambition (v. ss 1111).

Toutefois, si la neutralité est une ambition elle ne peut être un absolu : justement parce que l'État est néo-libéral il ne peut pas orienter les comportements autrement qu'en édictant des incitations, c'est-à-dire des discriminations qui sont autant d'atteintes au dogme de la neutralité. Les gouvernants s'essaient au réalisme, par conséquent ils panacheront les trois ambitions qui viennent d'être décrites, dans une proportion qui variera en fonction de leurs convictions, de la nécessité d'adapter leur action à la conjoncture mais aussi des échéances électorales !

d. L'incertitude née de la globalisation

11 L'ambition contemporaine est marquée au coin de l'incertitude. Les différents phénomènes induits par la globalisation – et notamment la mise en compétition des États provoquée par la volatilité de la matière fiscale – font apparaître les politiques fiscales d'autant plus erratiques que le dogme de la souveraineté nationale en matière fiscale prive largement les gouvernements de la possibilité d'une coordination.

Bibliographie

BARQUE (François), « La rationalisation du coût des dépenses fiscales ou la difficile appréhension de l'interventionnisme fiscal par le droit budgétaire », *Dr. fisc.* 2010, n° 40, comm. 513.

BERGERES (Maurice-Christian), « Les impositions affectées ou le développement d'une catégorie sui generis », *LPA* 2002, n° 46, p. 4 à 5.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1026601399:88866161:196.200.131.75:1587236319

CASTAGNEDE (Bernard), « Théorie et pratique des dépenses fiscales dans le contexte de l'Union européenne », *RFFP* 2000, nº 72, p. 219 à 242.

LECERF (Michel) et BLANC (Guillaume), « Le financement des services publics : impôts ou redevances ? », *Dr. fisc.* 1998, nº 39, p. 1159 à 1163.

ORSONI (Gilbert), *L'interventionnisme fiscal*, PUF, 1995, 305 p.

PICHET (Éric), « Théorie générale des dépenses socio-fiscales : application au cas français » *Dr. fisc.* 2016, nº 36, comm. 457.

SERLOOTEN (Patrick), « La neutralité fiscale, un principe obsolète ? », in *Mélanges Louis Boyer*, 1996, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, p. 701 à 715.

§ 3. L'établissement de l'impôt

12 L'impôt dû par chaque contribuable est l'aboutissement d'un processus fiscal en plusieurs étapes : la détermination de l'assiette (**A**), la détermination du contribuable (**B**), la survenance du fait générateur et de l'exigibilité (**C**), la liquidation de l'impôt (**D**) et son recouvrement (**E**).

A. L'assiette

13 Elle s'analyse comme une détermination opérée dans la matière imposable pour délimiter une base de calcul à l'impôt. Elle peut être une réalité physique – l'hectolitre d'alcool pour les contributions indirectes, ou une réalité économique – le chiffre d'affaires ou le revenu, ou encore une réalité juridique – la propriété pour les droits de mutation.

Les différentes caractéristiques de l'assiette permettent d'élaborer des classifications de l'impôt.

1. Impôts réels et impôts personnels

14 La distinction entre **impôts réels** et **impôts personnels** privilégie la philosophie de l'approche fiscale. L'impôt personnel se préoccupe d'envisager les facultés contributives du redevable, ses charges de famille par exemple, afin de personnaliser la charge fiscale qu'il devra assumer. L'impôt réel appréhende une chose,

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech

envisagée dans sa dimension strictement économique, sans se préoccuper du statut du contribuable ni de sa dimension personnelle. De manière schématique l'impôt personnel apparaît plus juste que l'impôt réel. L'impôt sur la consommation est l'archétype de l'impôt réel tandis que l'impôt sur le revenu incarne l'impôt personnel.

2. Impôts synthétiques (généraux) et impôts analytiques (particuliers)

15 La distinction entre **impôts synthétiques (généraux)** et **impôts analytiques (particuliers)** privilégie le critère de la sélectivité. L'impôt synthétique appréhende une situation globale, souvent pour mieux la personnaliser, tel l'impôt sur le revenu qui est assis sur les revenus perçus par un foyer pendant une année civile, ou bien l'impôt sur la fortune ou encore les droits de succession. L'impôt analytique découpe son assiette au scalpel pour ne retenir qu'un élément et le mettre à contribution chaque fois qu'il apparaît, tel l'impôt sur la consommation ou la taxe sur la vente d'immeubles.

3. Impôts directs et impôts indirects

16 La distinction entre **impôts directs** et **impôts indirects** doit sa popularité à son grand âge et à son utilisation dans le CGI et dans les lois de finances de l'année notamment. Les impôts directs sont perçus « directement » sur le contribuable – tel l'impôt sur le revenu – tandis que les impôts indirects sont perçus par la collectivité publique auprès de collecteurs qui assument un rôle d'intermédiaires entre l'État et le contribuable effectif ; les droits sur les tabacs manufacturés mais aussi l'impôt sur la consommation appartiennent à cette catégorie. Ces impôts sont immanquablement répercutés (v. ss 22).

17 Son caractère binaire empêche cette distinction d'être exhaustive, en particulier elle divise la famille des droits d'enregistrement. En outre, le critère du **rôle** sur lequel elle s'appuie pour trouver un fondement juridique ne résiste pas à l'analyse : le rôle est la liste des contribuables à un impôt direct, tenue dans chaque commune. Le contribuable reçoit ainsi l'extrait de rôle le concernant en guise d'avis d'imposition, tandis que les impôts indirects sont recouvrés sans rôle. Malheureusement il est des impôts directs qui sont

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022690998:88866611:196.123.29.75:1587236319

recouvrés sans rôle, tel l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Seule la popularité de cette distinction assure encore sa survie !

4. Impôt unique et impôt multiple

18 La distinction entre **impôt unique** et **impôt multiple** renaît périodiquement de l'imagination de politiciens qui veulent donner à rêver aux électeurs, en leur proposant la résolution de leur tourment fiscal par la mise en place d'un seul impôt, de préférence assis sur un nombre réduit de contribuables. La démagogie est au rendez-vous, mais pas la vérité scientifique ; en effet, la complexité des besoins d'un État moderne ne peut pas s'accommoder d'un prélèvement à prétention universelle mais en réalité trop dépendant de l'étroitesse de son assiette et des aléas qui peuvent l'affecter. Prétendre substituer un impôt sur l'énergie ou sur la dépense à tous les autres impôts offre le seul mérite de secouer les certitudes intellectuelles et d'obliger à réfléchir à une simplification – souhaitable – du système fiscal, mais ne constitue pas une alternative tangible.

5. Impôt sur le revenu, impôt sur la fortune et impôt sur la dépense

19 La distinction la plus satisfaisante est ternaire, elle oppose **l'impôt sur le revenu, l'impôt sur la fortune et l'impôt sur la dépense**. Elle est plus économique que juridique, mais elle est exhaustive sans être simplificatrice puisqu'elle cerne les trois assiettes de l'impôt moderne. Si la fortune peut être assimilée au patrimoine et la dépense à la consommation, le revenu sera tout ce que le contribuable peut dépenser sans s'appauvrir.

Le législateur fiscal ayant déterminé l'assiette de l'impôt va ensuite se préoccuper de la personne du contribuable.

Bibliographie

DUCROS (Jean-Claude), « Les typologies fiscales dichotomiques », *Rev. Science fin.* 1974. 231 à 245.

LARRERE (Catherine), « Impôts directs, impôts indirects : économie, politique, droit », *Archives Phil. dr.* 2002, t. 46, p. 117.

B. La détermination du contribuable

20 C'est un choix politique puisqu'il implique de désigner les personnes, physiques ou morales, qui seront appelées à supporter

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1026998886:88861:196.200.176.177:1587266319

et/ou à verser l'impôt. Traditionnellement en effet l'État trouvera souvent commode de déléguer à un nombre réduit de sujets le soin de collecter l'impôt. Il fera partager une fraction de l'impopularité du processus à ses **fermiers ou collecteurs** et gagnera en rentabilité puisqu'il aura délégué à autrui une grande partie de la gestion de l'impôt.

21 Si aujourd'hui la ferme de l'impôt est devenue rare il peut exister des collecteurs, tel l'employeur allemand qui retient chaque mois l'impôt sur la rémunération versée à ses salariés, le concessionnaire espagnol qui collecte les droits de place sur les marchés pour le compte de la commune, ou encore la banque italienne pour l'impôt sur le revenu.

22 L'analyse permettra surtout de mesurer **l'incidence** de l'impôt, c'est-à-dire de localiser son poids réel, en distinguant le **redevable légal** du **redevable effectif**. Le premier est celui qui, aux yeux de la collectivité publique, doit acquitter l'impôt, mais par le jeu économique de **la répercussion**, que ce soit dans la vente ou dans la prestation de services, il parvient à le refacturer au second qui en supporte vraiment et définitivement le poids. Pour l'impôt sur le revenu les deux qualités sont confondues en une même personne, en revanche pour l'impôt sur la consommation le redevable légal est le commerçant, mais le redevable effectif est le consommateur.

23 Sous un angle plus juridique se pose la question du **statut du contribuable**. Redevable d'une obligation financière vis-à-vis de la puissance publique il est placé en situation légale et réglementaire. Toutefois la relation qu'il entretient avec l'administration fiscale intègre une dimension quasi contractuelle, par exemple lorsqu'il négocie avec elle le montant d'une imposition forfaitaire ou l'obtention d'un agrément fiscal.

24 Sujet de droit d'un État démocratique, le contribuable est présumé de bonne foi, par conséquent ses obligations fiscales seront assumées par lui et envisagées par l'administration fiscale sur le fondement de ses déclarations. Le contrôle du fisc ne pourra intervenir qu'*a posteriori* pour en vérifier la sincérité et la régularité, et l'administration supportera la charge de la preuve contraire pour démontrer les irrégularités commises par le contribuable. Ce

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2109988861:88861468:2978196.1:1.29.138.93

cadre presque convivial s'efface si le contribuable est convaincu de **fraude fiscale**, en d'autres termes s'il est convaincu de s'être délibérément soustrait à ses obligations.

25 Le phénomène de la fraude fiscale est difficile à cerner parce qu'il est multiforme – l'imagination des fraudeurs est sans bornes – il est en outre peu intéressant à analyser de façon globale parce que son hétérogénéité empêche de sortir de considérations générales. L'intérêt du thème réside ailleurs :

– cerner d'abord la notion pour la distinguer des notions voisines, tels **l'évasion fiscale, l'optimisation fiscale** ou **le choix de la voie la moins imposée**, qui ont en commun de traduire le souci du contribuable d'acquitter le moins d'impôt possible mais dans le respect de la légalité ;

– puis analyser l'arsenal des mesures mises au point par le législateur pour prévenir et réprimer les comportements frauduleux.

C. Le fait générateur de l'impôt

26 Il s'analyse comme l'événement dont la survenance crée l'obligation fiscale dans son principe, c'est-à-dire une relation juridique de créancier à débiteur entre la collectivité publique et le contribuable. Le législateur le définit à partir d'un événement économique – la livraison de produits pour l'impôt sur la consommation – ou d'un acte juridique – le transfert de propriété pour les droits d'enregistrement. S'il n'a pas connaissance de cet événement l'État ignore sa bonne fortune, et ce n'est qu'avec **l'exigibilité** que le Trésor pourra prétendre percevoir l'impôt. L'enjeu de cette définition étant beaucoup plus trivial, le législateur va définir avec davantage de précision l'événement dont la survenance incarne l'exigibilité. Si l'analyste ne privilégie aucune des deux notions, le fisc comme le contribuable ne se préoccuperont que de l'exigibilité.

27 La conjugaison de l'assiette, du contribuable, du fait générateur et de l'exigibilité s'opère sur le territoire de l'État – le critère de la nationalité joue un rôle secondaire en matière fiscale – qui va pouvoir calculer l'impôt dû par une personne résidente sur une

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022690898:88866196:196.113.29.75:1588236319

assiette rattachée en principe au territoire de résidence. Il est alors possible d'engager la liquidation.

Bibliographie

BAS (Céline), *Le fait générateur de l'impôt*, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2007, 500 p.

D. La liquidation de l'impôt

28 Elle comprend deux étapes : la première consiste à évaluer l'assiette (**1**), tandis que la seconde consiste à calculer le montant de la dette fiscale à partir de l'assiette (**2**).

1. L'assiette

29 L'évaluation de l'assiette imposable emprunte des techniques différentes selon les époques et les impôts. Le XIXe siècle a vu fleurir la méthode indiciaire, qui permettait à l'administration de déterminer l'impôt à partir d'éléments extérieurs et incontestables, dont les plus célèbres furent les portes et fenêtres. L'impôt frappe ici des éléments sans prendre en considération la situation personnelle du contribuable ni son aptitude à produire une richesse à partir de ces éléments. Cette méthode privilégie l'appréhension de signes extérieurs, sans chercher à atteindre une réalité plus profonde. C'est l'imposition de l'apparence.

30 **La méthode forfaitaire** cherche davantage à approcher la vérité d'une situation économique mais sans pour autant l'atteindre. Elle consiste en effet pour l'administration à proposer au contribuable une imposition qu'elle a fixée selon des moyens empiriques. Cette approximation est permise par la loi fiscale, souvent parce que l'activité du contribuable est modeste, qu'il appartient à une catégorie plutôt défavorisée et que l'État trouvera sa rentabilité plutôt dans la gestion économique permise par la méthode forfaitaire que dans la coûteuse recherche de l'exacte assiette. C'est une méthode en déclin (v. ss 312, 459 et 515).

31 **La méthode déclarative** est la voie contemporaine, socialement juste et économiquement efficace qui est utilisée pour tous les grands impôts. Elle présume que le contribuable est de bonne foi, par conséquent l'impôt sera liquidé à partir des déclarations qu'il dépose, simplement l'administration pourra exercer un contrôle

Intentionally left blank

a posteriori pour s'assurer de la sincérité desdites déclarations. Le but est d'assurer, sous couvert d'égalité devant les charges publiques, une appréhension exhaustive de la matière imposable et une parfaite rentabilité.

2. La dette fiscale à partir de l'assiette

32 L'assiette ainsi obtenue pourra être diminuée de déductions ou d'abattements, par exemple pour tenir compte des charges de famille du contribuable s'il s'agit de l'impôt sur le revenu, ou pour privilégier les successions en ligne directe s'il s'agit de droits de succession.

33 Puis, sur cette assiette ainsi retraitée va être appliqué le **taux** de l'impôt, pour obtenir le montant de la cotisation fiscale due par le contribuable. En fonction des attentes placées par le législateur dans chaque impôt, les caractéristiques du taux vont varier de manière considérable.

a. Impôt de répartition et impôt de quotité

34 La première distinction oppose l'impôt de répartition à l'impôt de quotité. Le procédé de la **répartition** permet aux gouvernants de fixer à l'avance le produit de l'impôt attendu, puis de le répartir entre les différentes assiettes de cet impôt détenues par les différents contribuables. Le procédé est séduisant dans la mesure où il offre la sécurité de ses recettes à la collectivité publique, qui bénéficiera d'un produit attendu. Il n'est pas réaliste car le taux d'échec dans le recouvrement peut être important, du fait de la disparition d'assiettes et de contribuables. Surtout il n'est pas adapté à une économie moderne car il est trop rigide pour tenir compte des variations de celle-ci. La France a aboli en 1981 son dernier impôt de répartition, qui revenait aux collectivités locales.

35 À l'inverse, l'impôt de **quotité** se caractérise par une fixation à l'avance du taux et non pas du produit de l'impôt. Bien entendu les gouvernants détermineront ce taux en fonction de leurs prévisions de recettes et devront accepter l'aléa provoqué par les variations physiques de l'assiette, en raison du comportement des contribuables mais aussi de la conjoncture. La sécurité juridique est ici plus grande puisque le contribuable connaît à l'avance le taux applicable et disposera d'une certaine liberté pour adapter son assiette.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1922690888866:1961362977:196872063319

b. *Taux spécifiques et taux ad valorem*

36 La deuxième classification distingue entre taux spécifiques et taux *ad valorem*. Le taux de l'impôt est spécifique lorsqu'il est exprimé en unités monétaires par unité d'assiette. C'est, par exemple, le droit fixe de 125 euros qui est perçu pour chaque document soumis à la formalité de l'enregistrement (un bail, une reconnaissance de dettes…), et peu importe alors la taille de l'assiette. Si le taux est fonction de la taille de l'assiette il sera exprimé en unités de celle-ci : X euros par quintal, hectolitre ou mètre carré. Ce système d'imposition a le mérite de la simplicité et donc de l'efficacité, il est en revanche injuste et économiquement irrationnel puisqu'il pénalise les produits bon marché, lesquels vont incorporer dans leur prix la même dose d'impôt que des produits plus coûteux.

37 Le taux de l'impôt moderne est *ad valorem* lorsqu'il est exprimé en pourcentage de l'assiette. Ainsi l'impôt sur la dépense est perçu au taux de 20 % de la valeur ajoutée.

c. *Taux proportionnel et progressif*

38 La troisième distinction oppose les taux proportionnel et progressif. **L'impôt proportionnel** applique un taux constant à l'assiette, par conséquent quelle que soit la valeur de l'assiette la pression fiscale restera identique puisque le taux sera le même. En d'autres termes, la variation du produit de l'impôt dépendra uniquement de la taille de l'assiette. Pour reprendre l'exemple de l'impôt sur la dépense, quel que soit le volume de la dépense le taux d'imposition demeurera identique et le volume de la recette fiscale sera proportionnel à celui de la dépense.

39 **L'impôt progressif** est « celui qui augmente plus qu'en proportion de la valeur imposée » pour reprendre la définition de Condorcet, en d'autres termes le taux appliqué va augmenter en même temps que l'assiette. Cette progressivité est conçue soit de manière intégrale (rarement), soit par tranches, c'est-à-dire que le tarif prend ici la forme d'un barème, qui découpe l'assiette en tranches successives et applique à chacune d'elles un taux, de plus en plus élevé au fur et à mesure de l'élévation dans le barème (v. ss 777).

40 L'impôt sur le revenu est le domaine d'élection de l'impôt progressif ainsi conçu. La loi prévoit qu'une cotisation partielle doit être

calculée pour chaque tranche de revenu, ces cotisations sont ensuite additionnées pour donner le montant de l'impôt dû par le redevable. Selon les pays, c'est l'État ou le contribuable qui effectue ces opérations. Le total ainsi obtenu pourra ensuite être diminué d'une **réduction** – à distinguer de la déduction (v. ss 717) – décidée par le législateur dans une perspective d'incitation ou d'orientation des comportements. Pour éviter un effet de seuil trop douloureux, du passage de la première tranche – non imposée – à la première tranche imposée, le législateur institue parfois une **décote** (v. ss 802), c'est-à-dire une mesure d'atténuation qui permet de limiter le montant de la première tranche d'imposition. Le régime d'imposition adopté pour l'ISF en 2012 (et abrogé en 2013) reprenait ce dispositif d'atténuation à partir d'une progressivité globale. Il en va de même pour la surtaxe sur les plus-values immobilières applicable depuis 2013 (v. ss 685).

Bibliographie

GUTMANN (Daniel), « De la progressivité de l'impôt sur le revenu à la *flat tax* : une tendance inéluctable », *L'Année fiscale*, 2008, p. 6.

LASSERRE CAPDEVILLE (Jérôme), MARCHESSOU (Philippe), TRESCHER (Bruno), CUTAJAR (Chantal) *et alii*, *Fraude et évasions fiscales : état des lieux et moyens de lutte*, Joly Éditions, 2015, 211 p.

PRAT (Michel-Pierre) et JANVIER (Cyril), *Petit dictionnaire de la fraude fiscale*, Dalloz 2011, 259 p.

SALIN (Pascal), « Contre la progressivité », *Dr. fisc.* 2012, n° 14, p. 67 à 70.

STERDYNIAK (Henri), « France : vers un système fiscal plus progressif ? », *Dr. fisc.* 2012, n° 14, p. 56 à 66.

TIRARD (Manuel), « Pour une autre approche du principe de progressivité de l'impôt : à propos de la loi TEPA », *Dr. fisc.* 2009, n° 47, étude 545.

E. Le recouvrement de l'impôt

41 Il assure le transfert des espèces du contribuable vers le Trésor public. Cet encaissement est organisé par des procédures qui peuvent varier d'un impôt à l'autre, mais la trame commune fait

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022908836:88861611:196.200.131.64:1587726319

intervenir un comptable public pour gérer l'ensemble du processus.

42 Le paiement effectif de l'impôt intervient le plus souvent à l'initiative de l'administration : sur la base de la déclaration du contribuable elle liquide l'impôt et lui adresse un avis d'imposition. Parfois le paiement est spontané, parce que la loi a mis aussi à la charge du redevable une obligation de liquidation ; parfois le recouvrement sera effectué par un tiers, chargé de procéder à une **retenue à la source** sur les sommes qu'il verse : ainsi l'employeur belge ou allemand procède-t-il à cette retenue au profit du Trésor sur les salaires qu'il verse, de même la société qui distribue des dividendes à des actionnaires qui résident à l'étranger ou qui rembourse des intérêts sur obligations.

43 Si le contribuable ne s'exécute pas, le comptable public doit mettre en œuvre des procédures de **recouvrement forcé** pour obtenir le règlement de l'impôt, en usant de moyens de contrainte liés au caractère exorbitant de cette créance publique, mais bien entendu sous le contrôle du juge. Ainsi s'achève le scénario de l'impôt.

44 Au moyen de ces clés il ne reste plus qu'à appréhender le droit fiscal général au travers de l'exemple français contemporain. Celui-ci est régi par un cadre (PREMIÈRE PARTIE) qui gouverne les trois grandes familles d'impôts que sont l'imposition du revenu (DEUXIÈME PARTIE), l'imposition de la dépense (TROISIÈME PARTIE) et l'imposition du patrimoine (QUATRIÈME PARTIE).

Bibliographie

DOUAY (Michel), *Le recouvrement de l'impôt*, LGDJ, 2005.

LEFEUVRE (André), *Le paiement en droit fiscal*, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2003, 399 p.

LEGRAND (Gérard), MARTIN (Hugues) et LAGARDE (Perrine), *Le recouvrement de l'impôt. Organisation et contentieux*, LexisNexis, 2014, 430 p.

VARII AUCTORES, « Lutte pénale contre la fraude fiscale : quels enjeux pour quels équilibres ? », *Dr. fisc.* 2014, n° 46, comm. 615 à 626.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022090888:88866161:196.113.229.75:1587236319

PREMIÈRE PARTIE

LES CADRES DE LA FISCALITÉ FRANÇAISE

45 Deux éléments d'inégale importance structurent le paysage fiscal français. Sur le plan juridique d'abord, ce sont les sources du droit fiscal (CHAPITRE 1), tandis que la gestion quotidienne de la fiscalité est assurée par les administrations fiscales (CHAPITRE 2).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2226903888661:196.113.29.75:1587236319

CHAPITRE 1

Les sources du droit fiscal

46 Le droit fiscal est une branche du système juridique français, par conséquent il en épouse les particularités que forment son caractère essentiellement écrit et son articulation sur des ensembles juridiques transnationaux. Il reproduit chaque degré de la hiérarchie des normes – chacune d'elles devant être conforme à toutes les règles qui lui sont supérieures – mais il la complète aussi par une doctrine administrative abondante et dotée d'une mission singulière. L'analyse des composantes de cette pyramide commence par le sommet qu'est la Constitution.

SECTION 1

LES DISPOSITIONS FISCALES DE LA CONSTITUTION

47 Le bloc de constitutionnalité au sens de la jurisprudence du Conseil constitutionnel inclut trois dispositions fondatrices de l'impôt : les articles 13 et 14 de la Déclaration du 26 août 1789 (**§ 1**), et les articles 34, alinéa 2 (**§ 2**) et 55 (**§ 3**) de la Constitution du 4 octobre 1958.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1926600398:88861161:196.113.29.75:1587236319

§ 1. Les articles 13 et 14 de la Déclaration du 26 août 1789

A. Le contexte de leur adoption

48 Les États Généraux ont été convoqués par le monarque pour consentir à l'impôt, et le premier texte important adopté par l'Assemblée nationale institutionnalise ce pouvoir d'autorisation par son article 14 : « Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ».

49 Dorénavant les représentants des citoyens-contribuables auront le pouvoir de fixer les caractéristiques du prélèvement fiscal (son assiette, sa quotité et les modalités de son recouvrement) mais aussi de surveiller l'usage qui en est fait par l'Exécutif, c'est-à-dire de contrôler les dépenses publiques. Ce texte sert de socle à l'épanouissement du régime représentatif en France puisque forts de cette compétence les parlementaires de la Restauration et de la Monarchie de Juillet parviendront graduellement à imposer leur contrôle sur les décisions de l'Exécutif, puis à censurer ce dernier et instaurer ainsi la responsabilité politique du gouvernement devant la Chambre basse, selon un processus comparable à celui suivi en Grande-Bretagne un siècle et demi plus tôt.

B. L'article 13

50 Il pose à la fois la nécessité de l'impôt, conçu comme instrument privilégié de financement des dépenses publiques, mais aussi l'obligation de répartir sa charge de façon égalitaire tout en la pondérant en fonction des facultés contributives de chaque citoyen : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ».

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2229098:88866261:196.133.29.75:1587736319

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1226096019:88861091:93.113.29.75:1581235319

Si le choix d'un impôt de répartition (v. ss 34) reflète une époque révolue par l'avènement généralisé des impôts de quotité, en revanche deux principes fondamentaux du droit fiscal contemporain plongent leurs racines dans ce texte : l'égalité devant l'impôt (**1**) et la personnalisation de celui-ci (**2**).

1. L'égalité devant l'impôt

51 L'égalité devant l'impôt constitue le volet fiscal de l'un des principes fondateurs de la République française, mais force est de constater que son expression est trop générale pour servir de façon opératoire : dans un État contemporain à la coloration néolibérale le juge répugnera à censurer au nom de ce principe l'application d'une norme incitative qui rompt certes l'égalité par le moyen d'incitations fiscales mais qui agit ainsi dans le dessein d'orienter le comportement des contribuables vers des actions qui coïncideront avec les objectifs de la politique de l'État, par exemple en matière de création d'emplois, d'aménagement du territoire ou d'amélioration de la qualité de l'habitat. Le juge constitutionnel veillera à rappeler que l'égalité signifie simplement que deux contribuables en situation identique doivent être traités de façon identique, et il ne fera que rarement référence à ce principe, lui préférant celui d'égalité devant les charges publiques, qui est plus vaste et lui permet par conséquent d'apprécier avec davantage de liberté la situation ou le texte qui lui sont soumis. Le Conseil constitutionnel est venu donner force au principe d'égalité entre les contribuables (notamment, Décis. n° 2010-88 QPC du 21 janv. 2011). La portée pratique en est toutefois limitée, de telle sorte qu'au total l'égalité devant l'impôt représente plus un principe philosophique et un rempart ultime qu'un véritable principe constitutionnel.

52 Le discours des gouvernants contemporains donne à penser que ce principe n'implique pas seulement une imposition de poids comparable pour les revenus du capital et pour les revenus du travail mais que de façon plus fine il doit permettre d'imposer plus légèrement les seconds dans la mesure où ils sont issus d'une source qui s'use avec le temps, à la différence des premiers. Ce discours est démenti par de nombreuses règles du droit positif que

les tensions économiques mondiales ont dictées aux États pour retenir ou attirer les capitaux sur leur territoire.

2. La personnalisation de l'impôt

53 L'appel aux facultés contributives s'analyse comme une célébration de la personnalisation de l'impôt. Elle entraînera des incidences pratiques pour le régime des impôts dits « personnels », c'est-à-dire ceux dont la structure prend en considération l'équation personnelle du contribuable et pas uniquement l'assiette économique de l'impôt (l'impôt sur le revenu et la taxe d'habitation principalement). En effet, un tel impôt ne respecte le précepte constitutionnel que s'il minore la charge de la contribution en fonction des charges de famille du redevable, en d'autres termes c'est le caractère familial de l'impôt qui est ici préfiguré [le système du quotient familial (v. ss 781) dans l'impôt sur le revenu contemporain] mais ce cadre constitutionnel admet aussi par avance la possibilité d'alléger le poids de l'impôt pour les contribuables qui auront exposé des dépenses d'utilité sociale (sous forme de dons, de souscriptions d'assurance-vie ou d'investissements immobiliers, par exemple).

54 L'incidence pratique de ce principe n'est pas négligeable : serait manifestement inconstitutionnelle la loi qui prétendrait s'inscrire en contradiction avec cette disposition et certains considèrent même que l'article 13 commande le caractère progressif de l'impôt sur le revenu. Le débat est intéressant mais sans issue à ce jour, puisqu'il est manifeste que les acteurs de l'époque n'imaginaient pas un tel mode d'imposition (Condorcet notamment) et même si la portée de la norme peut revêtir une acception contemporaine plus vaste que celle d'origine, le Conseil constitutionnel n'a jamais eu à intervenir sur cette question.

§ 2. L'article 34, alinéa 2, de la Constitution du 4 octobre 1958

55 Il précise que « la loi fixe les règles... concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1226609988:88866061:196.113.20.75:1587236319

natures », en d'autres termes il pose le principe de la légalité de l'impôt, dans le droit fil de l'article 14 de la Déclaration de 1789. Si la disposition constitutionnelle n'évoque pas le droit fiscal en tant que tel elle privilégie une conception large des impositions dont elle réserve la définition du régime au Parlement. Cette attribution de compétence est théoriquement totale puisqu'elle intervient sous l'alinéa de l'article 34 qui confie à la loi une compétence normative complète et non pas au titre de l'alinéa 3, qui ne donne au législateur que le soin de déterminer les principes fondamentaux. Au-delà du caractère largement nominal de cette distinction, il en résulte en tout cas une impossibilité à peu près totale pour le pouvoir réglementaire autonome de l'article 37 d'intervenir en la matière. La loi constituera par conséquent le texte fiscal de base.

§ 3. L'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958

56 Cette disposition donne aux traités régulièrement ratifiés, c'est-à-dire incorporés dans l'ordre juridique interne par un vote du Parlement, une valeur juridique supérieure à celle des lois, pourvu que les autres États parties au traité l'appliquent également. Le deuxième degré de la pyramide des normes sera par conséquent formé par les traités internationaux intervenus en matière fiscale. Cette supériorité ne s'étend pas à la coutume internationale (CE, Ass., 6 juin 1997, *Aquarone*, req. n° 148683, concl. G. Bachelier, *Dr. fisc.* 1997, comm. 836). Cette volonté du constituant traduit un souci d'ouverture sur le monde puisqu'elle intègre dans l'ordre juridique national, à un niveau élevé, des normes qui ont fait l'objet d'une élaboration concertée avec d'autres États souverains, même si le rôle de ces normes est subsidiaire (v. ss 70).

Bibliographie

AYRAULT (Ludovic), « QPC et droit fiscal » *LPA*, sept. 2011, n° spécial.

BARILARI (André), *Le consentement à l'impôt*, Presses de sciences Po, 2000, 147 p.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022698898:88866155:196.200.131.130:1587296319

Beltrame (Pierre), « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *RFFP* 1995, n° 51, p. 81 à 89.

Brard (Yves), « Égalité devant l'impôt et égalité devant les impôts », *D.* 1998, chron. 117.

Buisson (Jacques), « La dérive de l'égalité devant l'impôt », *RD publ.* 2000. 9 à 16.

Castagnede (Bernard), « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », *LPA* 2001, n° 86-87, p. 4 à 14.

Camby (Jean-Pierre), « Impositions, cotisations, Constitution », *RFFP* 2014, n° 128, p. 227.

Collet (Martin), « La question prioritaire de constitutionnalité en matière fiscale », *RJEP* 2011 (1), n° 4.

Collet (Martin) « Réforme fiscale : la contrainte constitutionnelle », *RFFP* 2011 (2) n° 116, p. 19.

Collet (Martin), « La mutation des sources du droit fiscal », *RDA* 2012, n° 6, p. 32.

Deboissy (Florence), « Questions prioritaires de constitutionnalité : la fin d'un angle mort », *Dr. fisc.* 2010, n° 7, Actu. 42.

Delalande (Nicolas), *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Seuil, 2011.

Dibout (Patrick) *et a.*, « Premier anniversaire de la QPC », *Dr. fisc.* 2011, p. 6 à 40.

Éveillard (Gweltaz), « L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel », *LPA* 2000, p. 8 à 16.

Goulard (Guillaume), « L'égalité devant l'impôt », *RJF* 1995, n° 10, p. 639 à 642.

Guillaume (Marc), « La question prioritaire de constitutionnalité et le droit fiscal », *Dr. fisc.* 2011, n° 14, comm. 291.

Lamarque (Jean), « Sources du droit fiscal », *JCP Procédures fiscales*, fasc. 105 à 150.

Lamarque (Jean), « Contrôle de la constitutionnalité de la loi fiscale », *JCP Procédures fiscales*, fasc. 110.

Larrere (Catherine) « L'égalité fiscale ; une invention républicaine ? », in T. Berns, J.C.K. Dupont, M. Xiafras (dir.), *Philosophie de l'impôt*, Bruylant, 2006, p. 89.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022690098:88866561:196.113.29.75:1580726319

MARDIERE (Christophe de la), « L'impossible égalité devant l'impôt », *Archives Phil. dr.* 2008, nº 51, p. 133 à 139.

MARDIERE (Christophe de la), « Première décision "QPC" du Conseil constitutionnel en matière fiscale, note sous Cons. const., Décis. nº 2010-5 QPC du 18 juin 2010, *SNC Kimberly Clark* », *Constitutions* 2010, nº 3, p. 419 à 421.

MARDIERE (Christophe de la), « La question prioritaire de constitutionnalité en matière fiscale : un espoir déçu » in Thierry LAMBERT (dir.) *Le contentieux fiscal en débats*, LGDJ, 2013, p. 29 à 38.

MIGNON (Emmanuelle), « Territorialisation de la fiscalité : le juge peut-il sauver le principe d'égalité ? », *RJF* 1999, nº 7, p. 511 à 519.

MEHL (Lucien), « Le principe du consentement à l'impôt. Mythe ou réalité », *RFFP* 1995, p. 65 à 79.

MEIER (Éric) et BOUCHERON (Guillaume-Henri) « La question prioritaire de constitutionnalité : plus haut, plus vite... plus fort », *Dr. fisc.* 2010, nº 12, comm. 242 s.

NOEL (Gilles), « Pour un droit constitutionnel à la sécurité fiscale », *RF compt.* 1996, nº 277, p. 45 à 56.

PELLETIER (Marc), « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2015 », *Dr. fisc.* 2016, nº 10, comm. 208 ; « Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2016 », *Dr. fisc.* 2017, nº 12, comm. 209.

PHILIP (Loïc), *Droit fiscal constitutionnel*, Economica, 2014, 154 p.

PHILIP (Loïc), « L'évolution récente de la jurisprudence constitutionnelle en matière fiscale », *Dr. fisc.* 1998, nº 23, p. 730 à 732.

PHILIP (Loïc), « La jurisprudence fiscale constitutionnelle en 2004 », *Dr. fisc.* 2005, nº 8, p. 446 à 449.

PHILIP (Loïc), « Le contrôle de constitutionnalité des lois fiscales », *RFFP* 1999, nº 68, p. 158 à 170.

PHILIP (Loïc), « Le contrôle de constitutionnalité des lois de finances en 2005 », *Dr. fisc.* 2006, nº 8, p. 466 à 470.

RIBES (Didier), « Le progrès de l'égalité devant l'impôt », *RFFP* 2001, nº 76, p. 261 à 264.

international.scholarvox.com:ENCG Casablanca:1020609098888661:1261133:2975:1758726319

Ribes (Didier) « Le principe constitutionnel d'égalité fiscale », *RJEP* 2008, n° 650, p. 3

Spitz (Pierre-Éric), « De l'équité fiscale à l'égalité fiscale », *RD publ.* 2001. 267 à 297.

Vallee (Laurent), « Droit fiscal constitutionnel : principe d'égalité et compétence du législateur, note sous Cons. const., Décis. n° 2009-577 DC du 3 mars 2009, *Loi relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision* », *Dr. fisc.* 2009, n° 16, comm. 280.

Section 2

Les traités internationaux

57 Trois catégories de traités ont pris une importance substantielle en matière fiscale, ce sont les conventions tendant à éviter les doubles impositions (**§ 1**), les traités communautaires (**§ 2**) et la Convention européenne des droits de l'homme (**§ 3**).

§ 1. Les conventions tendant à éviter les doubles impositions

A. La naissance des conventions

58 Elles sont apparues à compter de 1843 (convention entre la France et le royaume de Belgique) mais se sont surtout développées depuis 1950 sous l'égide de l'Organisation pour la coopération et le développement économique (OCDE) qui a vu dans ces instruments un moyen de faciliter les échanges économiques internationaux. Hormis quelques conventions passées dans un cadre multilatéral (ONU, Conseil de l'Europe et Union européenne) elles sont toutes bilatérales, compte tenu du caractère extrêmement délicat de leur champ d'intervention : chaque législation fiscale nationale est originale et les États préfèrent négocier en tête à tête afin de mieux mesurer l'impact des abandons de souveraineté fiscale qu'ils consentent dans le cadre de ces conventions.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1072298808:88866161:196.113.99.75:1587286319

59 Au total ce sont quelque 140 conventions ratifiées qui unissent la France à ses partenaires tandis qu'une quarantaine d'autres se trouvent à des stades variables, de négociation ou de signature en attente de ratification. Au niveau mondial le réseau des conventions est dense puisqu'il dépasse 3 000 : en effet, aux côtés d'une convention franco-allemande, franco-indienne ou franco-argentine il existe des conventions germano-américaine, anglo-roumaine et italo-brésilienne. Leur actualisation est rendue nécessaire par l'évolution des législations respectives (création d'un nouvel impôt par exemple), elle peut alors donner lieu à une renégociation globale, toujours lourde et délicate à mener, mais le plus souvent elle prendra plutôt la forme d'un simple avenant.

B. La finalité des conventions

60 L'ambition initiale de ces conventions était d'éradiquer les phénomènes de double imposition juridique (c'est-à-dire deux impositions sur une même assiette chez le même contribuable), dus à un télescopage de deux législations fiscales nationales, par exemple en matière d'impôt sur le revenu : si chaque État prétend imposer sur l'ensemble de leurs revenus à la fois ses résidents et certains non-résidents (ses nationaux expatriés, par exemple), le contribuable passe-frontière devra acquitter l'impôt deux fois, auprès de son État de résidence mais aussi de l'État dont il est demeuré ressortissant. C'est toujours l'objectif premier poursuivi par ces textes. Plus récemment les hautes parties contractantes ont imparti à ces conventions une deuxième ambition, celle de lutter contre la non-imposition, en colmatant les brèches qui peuvent apparaître dans l'articulation de deux systèmes fiscaux nationaux et dans lesquelles s'engouffrent certains contribuables astucieux ou bien conseillés, pour obtenir un allégement de leur contribution. La troisième ambition poursuivie est la lutte contre les discriminations à raison de la nationalité.

61 Le domaine traité par les conventions bilatérales est variable. Toutes traitent des impôts sur le revenu des personnes physiques et sur les bénéfices des entreprises, certaines évoquent les droits de mutation à titre gratuit et l'impôt sur la fortune, en revanche

Intentionally left blank

aucune ne se penche sur l'imposition sur le chiffre d'affaires parce que ce serait inutile : en effet la quasi-totalité des États du concert mondial appliquent, sans texte, un standard du droit fiscal international, aux termes duquel la marchandise exportée quitte hors taxes l'État d'exportation, traverse en suspension de taxe les États de transit et ne subit l'imposition sur la consommation qu'à l'arrivée dans l'État de destination finale.

62 Le contenu des conventions dépendra du degré d'accord auquel sont parvenus les États signataires ; si beaucoup reprennent la plupart des dispositions de la convention-modèle OCDE, d'autres sont plus minimalistes ou admettent même la perpétuation de situations de double imposition, c'est notamment le cas pour certaines conventions passées dans l'esprit du dialogue nord-sud et qui toléreront une double imposition sur les bénéfices de l'entreprise expatriée, par exemple au profit d'un État africain.

C. Les moyens employés par les conventions

63 Pour atteindre les objectifs affichés, ces moyens sont au nombre de trois, l'élaboration de définitions communes (**1**), la définition de clés d'attribution de la recette fiscale (**2**) et l'échange d'informations entre administrations fiscales (**3**).

1. Définitions communes

64 Elles définissent d'abord un principe commun dont le respect dans les mêmes termes par les deux États signataires permettra d'éviter ou de résoudre les situations de double imposition. C'est le principe de **territorialité** qui a été retenu parce que considéré comme le plus simple à utiliser dans le respect de la souveraineté des États mais aussi des droits fondamentaux de leurs citoyens. En effet, le lien de rattachement fiscal à leur État d'origine devient ténu voire inexistant lorsqu'ils résident et/ou exercent leur activité économique ailleurs, par conséquent la référence en premier lieu à la nationalité se révélerait un critère inadéquat.

65 Dans ce cadre, elles définissent une méthodologie commune qui, à partir de la territorialité, permettra de déterminer auquel des deux États l'assiette de l'impôt est attribuée dans chaque situation. En d'autres termes une convention définit, pour chaque impôt

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2129908838611661113:88791458:2736319

qu'elle évoque, les critères qui permettent d'éviter une situation de double imposition : ainsi pour l'impôt sur le revenu c'est l'État de résidence du contribuable ou l'État de la source de son revenu qui se verra reconnaître le soin d'imposer, pour l'impôt sur la fortune ce sera l'État d'implantation des immeubles (à l'instar du droit international privé), tandis que pour l'impôt sur les successions ce sera l'État où a été ouverte la succession (lieu du dernier domicile en principe).

66 Chaque critère est enfin décliné en sous-critères dont l'évocation successive doit permettre de résoudre chaque potentialité de double imposition. Ainsi, pour le critère de la résidence, si le contribuable peut être considéré comme résident de chacun des deux États par application des législations nationales, la convention retiendra comme résident d'un État – et d'un seul – la personne qui a dans cet État le centre de ses intérêts affectifs (son foyer), mais s'il possède un centre d'intérêts affectifs dans chacun des deux États, selon une méthodologie à la fois anglo-saxonne et réaliste, la convention le considérera comme résident de l'État dans lequel il a le centre de ses intérêts vitaux, puis à défaut, son lieu de séjour principal ; si ce dernier est indéterminable parce que le contribuable est un grand voyageur, la convention se référera alors à sa nationalité, et s'il possède la nationalité des deux États elle devra rechercher un autre critère. Pour attribuer l'imposition des bénéfices d'une entreprise la convention retiendra, selon la même logique, le critère de l'établissement stable, c'est-à-dire une installation fixe d'affaires (usine, chantier ou magasin de vente) ; celui-ci est difficile à déterminer dans le cadre de l'économie numérique.

2. Définition de clés d'attribution de la recette fiscale

67 Il appartient ensuite à chaque convention de définir pour chaque impôt les modalités d'attribution de la recette d'impôt. Le plus souvent celle-ci est attribuée en totalité à l'État de résidence, hormis le cas des revenus de capitaux mobiliers dont l'imposition va être partagée entre l'État de la source – qui percevra une retenue forfaitaire sur ce flux financier – et l'État de résidence du contribuable ; ce dernier devra y déclarer le nominal du revenu mobilier

d'origine étrangère (c'est-à-dire le montant perçu, majoré de la retenue à la source) mais pourra défalquer, de l'impôt dû dans son État de résidence, la retenue à la source qui est alors considérée comme un crédit d'impôt dans l'État de résidence. En la matière, un débat serré oppose les États en développement – partisans d'une imposition exclusive à la source – à leurs partenaires développés.

3. Échange d'informations entre administrations fiscales

68 Pour compléter le dispositif, les conventions prévoient généralement la possibilité pour les administrations fiscales d'échanger les informations dont elles disposent, voire de pratiquer une assistance plus poussée, pour assurer une application plus effective de la convention, améliorer la rentabilité de chaque impôt national ou aider à son recouvrement.

69 La lecture de certaines conventions révèle que leurs auteurs ont été perspicaces au point de penser que le texte adopté en commun ne permettrait pas de résoudre toutes les situations et qu'il convenait de créer en conséquence une commission bilatérale chargée d'examiner et de résoudre les situations inédites. Ainsi de la commission franco-suisse qui eut à déterminer l'État de résidence d'une contribuable à l'impôt sur le revenu et, après avoir épuisé tous les critères offerts par la convention, dut se résoudre à privilégier le lieu où elle souhaitait être un jour inhumée !

Sous l'égide du G 20, l'OCDE a élaboré une convention multilatérale organisant l'échange automatique, par les administrations fiscales, d'informations relatives aux revenus financiers. Signée à ce jour par quelque cent dix États elle est entrée en vigueur, pour les États qui l'ont ratifiée, depuis le 1er janvier 2017.

D. L'importance de ces conventions comme sources du droit fiscal

Elle est contrastée.

1. Les raisons de leur apparition

70 Leur multiplication a permis d'améliorer sensiblement la coopération entre administrations fiscales, tant pour résoudre les cas de double imposition subis par les contribuables que pour traquer la

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1126609688:88866161:196.113.29.75:1587236319

non-imposition, notamment sous sa forme de fraude fiscale. Sur demande du contribuable le juge les applique beaucoup plus souvent que naguère, en les interprétant lui-même.

2. La difficulté de leur positionnement juridique

71 Leur position dans la hiérarchie des normes n'empêche pas qu'elles présentent un caractère seulement subsidiaire par rapport à la loi interne ; cette dernière s'applique en effet de manière prioritaire pour créer le régime d'imposition, et ce n'est qu'en cas d'insuffisance de celle-ci pour éliminer une double imposition que la convention a vocation à s'appliquer (CE 8 juill. 2002, *RJF* 11/02, n° 1202). Mais la clause de non-discrimination à raison de la nationalité, énoncée à l'article 24 de la convention-modèle de l'OCDE et reprise par la plupart d'entre elles, bénéficie d'une portée croissante. Elle interdit d'abord à un État d'appliquer à un ressortissant de l'autre État un régime autre ou plus sévère que celui applicable à un national dans la même situation. Dans son acception complète qui précise que cette non-discrimination s'applique quel que soit l'État de résidence, le juge en infère alors que sur le fondement de la convention qui lie leur État à la France, un ressortissant italien et une ressortissante britannique résidents de Monaco doivent être traités, au regard de l'impôt sur le revenu français, comme des résidents français de Monaco (CE 11 juin 2003, *Époux Biso, RJF* 11/03, n° 1018).

3. L'interférence des paradis fiscaux

72 Toutefois cette multiplication n'a pas empêché le développement d'États à fiscalité privilégiée ou paradis fiscaux, c'est-à-dire cette quarantaine de micro-États qui prospèrent justement parce qu'ils se tiennent à l'écart du réseau des conventions, en permettant aux contribuables des États vertueux d'organiser une évasion de leurs revenus vers ces États à imposition faible ou nulle. Cette pratique suppose la mise au point de montages juridiques et financiers sophistiqués donc coûteux, elle nécessite l'interposition de sociétés écrans et de conventions insincères, elle sera par conséquent l'apanage de contribuables fortunés mais aussi conscients d'agir sur les marges de la légalité fiscale. L'optimisation est à ce prix, elle est évolutive puisqu'elle doit toujours arbitrer au profit du

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1026609988866:88866:88866:88866:99.1.321.75:1587236319

circuit économique le moins imposé, dont la quête oscille entre les paradis reconnus comme tels (le Liechtenstein, les Antilles néerlandaises, les îles Caïman ou Antigua), et les paradis officieux dont la qualité première réside dans l'apparence d'État vertueux qu'ils offrent – dans un premier temps – à l'administration fiscale de l'État de résidence du contribuable : ainsi le Luxembourg est lié à ses partenaires par un réseau de conventions mais se distingue par un régime fiscal très privilégié des bénéfices des sociétés de participation financière et une politique d'agréments fiscaux considérée comme constitutive d'une concurrence fiscale dommageable par ses partenaires de l'Union ; de même la République d'Irlande, pour le traitement des bénéfices des entreprises.

73 La réaction du concert des États est ambiguë, puisque dans le même temps ils traquent l'évasion fiscale vers les paradis fiscaux en adoptant des dispositions qui renversent la charge de la preuve au détriment des contribuables qui commercent ou développent des flux financiers avec ces États, tandis que dans le même temps le besoin de capitaux et la lutte contre les difficultés économiques les conduisent à pratiquer une surenchère en forme d'exemptions ou de réductions de taux qui aboutit à créer dans la législation fiscale de chaque État des plages de sous-imposition qui n'ont pas l'exotisme de celles des paradis fiscaux mais octroient une optimisation comparable. Le besoin de retenir ou d'attirer l'épargne sur le territoire national en période de libre circulation des capitaux ne donne pas d'autre choix aux États et empêche toute concertation entre États vertueux. Toutefois, le printemps 2009 a été caractérisé par un tournant vertueux, puisque depuis cette date un mouvement s'est amorcé qui, outre la convention relative à l'échange automatique d'informations déjà évoquée, a provoqué l'adoption d'avenants avec la Suisse, le Luxembourg et la Belgique notamment. Ces derniers acceptent de ne plus opposer leur secret bancaire national aux demandes de renseignements de l'administration française. Le G 20 a également sollicité l'OCDE pour élaborer le plan « BEPS » (pour « *Base Erosion and Profit Shifting* »), destiné à lutter contre l'excès d'optimisation fiscale pratiqué par les entreprises, notamment au moyen d'une autre convention multilatérale. Dans ce contexte, le législateur français

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2029188336:88861321:161.13.29.73:1582636319

a complété son arsenal de dispositions anti-paradis fiscaux en renforçant la présomption d'évasion à l'égard des États et territoires non coopératifs (CGI, art. 238-0 A).

Bibliographie

BENNET (Mary), « La mise à jour 2010 du modèle de convention fiscale OCDE », *Dr. fisc.* 2010, n° 39, comm. 500.

BERGERES (Maurice-Christian), « Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales », *Dr. fisc.* 2005, n° 36, p. 1328 à 1334.

BERNARD (Simon), « L'obligation fiscale illimitée en fiscalité internationale », *Dr. fisc.* 2016, n° 51-52, comm. 659.

CASTAGNEDE (Bernard), *Précis de fiscalité internationale*, PUF, coll. « Fiscalité », 4e éd., 2013, 487 p.

COMBACAU (Jean) et Sur (Serge), *Droit international public*, LGDJ, 12e éd., 2016.

GOUTHIERE (Bruno), *Les impôts dans les affaires internationales*, Fr. Lefebvre, 9e éd., 2010.

GUTMANN (Daniel), « Le juge fiscal et la loi étrangère », in *Mélanges Cyrille David*, LGDJ, 2005, p. 191.

GUTMANN (Daniel) *et a.*, « La double imposition, problèmes contemporains », *Dr. fisc.* 2011, n° 9, p. 225 à 229.

LAMBERT (Thierry), « "Paradis fiscaux", dépasser l'échange d'informations », *Gestion & Finances publiques* 2013, n° 8-9, p. 22 à 30.

PERDRIEL-VAISSIERE (Hugues), « Le règlement amiable des conflits en droit conventionnel français », *L'Année fiscale*, 2003, p. 245 à 284.

VERBAU (Mirouna), DALARUN (Charles) et BASTIEN (Noémie), « À la recherche de l'élimination de la double imposition sur les flux internationaux » *Dr. fisc.* 2016, comm. 536.

§ 2. Les traités communautaires

74 Une grosse partie du droit fiscal français porte aujourd'hui la marque du droit de l'Union.

internationalscholarvox.com:ENCG Marrakech:1022609889:88861014:196.200.131.75:1588236319

Ce bouleversement s'est opéré sur soixante ans et se poursuit dorénavant au rythme de l'intégration européenne. Il a porté sur les pans du système fiscal dont l'adaptation plus ou moins drastique était nécessaire pour assurer la réalisation des objectifs des traités organisant la Communauté, et il s'est opéré au moyen des normes dérivées prévues par l'article 288 du TFUE pour assurer son application : la **directive** – qui impose aux États membres de modifier dans un certain délai leur système juridique (lois et règlements) pour le rendre conforme aux prescriptions de cette directive et assurer ainsi la parfaite transposition de celle-ci – et le **règlement** – qui est directement applicable dans chaque État sans médiation des autorités normatrices de celui-ci.

75 Au total le bouleversement induit à ce jour par ces textes transnationaux a porté sur quatre volets du droit fiscal, dont la réalisation fut à peu près chronologique.

A. L'abolition des droits de douane nationaux

76 Pour assurer la libre circulation des marchandises il fallait d'abord abolir les droits de douane entre les États membres, la démarche emprunta un calendrier de réductions tarifaires graduelles qui aboutit à leur disparition complète au premier juillet 1968. Simultanément la Communauté mit en place un tarif douanier commun, que les administrations nationales ont mission de recouvrer aux frontières extérieures de la Communauté pour le reverser au budget de celle-ci dont il constitue une ressource propre. La Communauté étant membre du GATT (Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce) puis de l'Organisation mondiale du commerce (OMC), ce tarif extérieur commun ne doit pas être discriminatoire à l'égard des États membres de ces institutions, il diminue par conséquent au fil des accords successifs qui caractérisent l'évolution du commerce international.

B. L'éradication des taxes et mesures d'effet équivalent à des droits de douane

77 Il s'agit d'une démarche sans fin, qui consiste pour la Commission à débusquer toutes les dispositions déguisées qui parsèment les

législations nationales et aboutissent à restreindre la liberté de circulation en opérant une discrimination au détriment des produits en provenance d'autres États membres. Ces dispositions créent une protection tarifaire, par exemple au moyen d'une taxe de contrôle sanitaire qui ne frappera que les produits importés et les rendra par conséquent plus coûteux, ou bien elles édictent une réglementation qui aboutit à rendre plus difficile l'arrivée des produits communautaires sur le marché national. La Commission met alors en demeure l'État concerné d'abolir cette disposition et, à défaut, le poursuit en manquement devant la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE). Si ce travail de traque a perdu de son intensité il continue au rythme de l'activité normative des États membres.

C. L'harmonisation des impôts sur la consommation

78 Ce travail a été rendu nécessaire par la construction du marché commun puis l'avènement du marché unique, il a représenté un bouleversement considérable pour les impositions sur le chiffre d'affaires, beaucoup plus modeste pour les accises.

1. La Taxe sur la Valeur Ajoutée

79 En 1962 les travaux de la commission Neumark font apparaître l'impossibilité d'assurer véritablement la libre circulation des marchandises sans réformer en profondeur l'imposition sur le chiffre d'affaires. À la juxtaposition d'impôts nationaux différents doit être substituée la taxe sur la valeur ajoutée, c'est-à-dire une taxe unique à paiement fractionné, longtemps considérée comme difficile à frauder, et qui seule permet un départ véritablement hors taxes du pays exportateur (v. ss 1116). Son champ d'application sera le plus vaste possible et une fraction de son produit pourra représenter une ressource propre de la Communauté.

80 La généralisation de la TVA sur tout le territoire communautaire sera opérationnelle à compter de 1970 et son champ d'application sera défini dans son acception maximale par la 6e directive du 17 mai 1977 (n° 77/388/CE), introduite en droit français au premier janvier 1979 (et réécrite par une directive n° 2006/112/CE du 28 nov. 2006). À compter de cette date un État membre n'est

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022693088:88866612:196.113.239.78:1587296319

plus compétent pour étendre le champ d'application ou instaurer des exonérations, tout au plus peut-il modifier les taux de l'impôt.

81 L'étape suivante est provoquée par l'avènement du marché unique, au premier janvier 1993. Il signifie la disparition des frontières fiscales intérieures de la Communauté et implique en bonne logique que la marchandise partira dorénavant TVA incluse de l'État livreur vers l'État membre acquéreur. Mais la complexité des mécanismes à mettre en œuvre pour compenser les différences de taux et le déséquilibre des échanges commerciaux entre les États entraînera l'adoption d'un régime transitoire – jusqu'en 1996 puis prorogé *sine die* – dans lequel la marchandise continue de partir dans la plupart des cas hors TVA de l'État livreur (v. ss 1139). La seule contrainte nouvelle pesant sur le pouvoir normateur des États est l'instauration de taux plancher et, depuis 1996, l'insertion des taux à l'intérieur de fourchettes. Si la TVA demeure un impôt national la marge de liberté créatrice des États est devenue très réduite.

2. Les accises

82 Le régime des accises n'a pas connu une intervention aussi substantielle du législateur communautaire. Il s'est préoccupé de l'harmonisation de ces prélèvements de la famille des contributions indirectes parce qu'ils frappent la consommation des produits aux côtés de la taxe sur le chiffre d'affaires et que les disparités qui caractérisent ces impôts d'un État à l'autre représentaient des potentialités de discrimination des produits en provenance d'un autre État. Différents règlements et directives sont venus organiser, en 1992 puis en 2008, une harmonisation du régime général des accises sur les tabacs manufacturés, les produits énergétiques, l'alcool et les boissons alcooliques. Au demeurant cette harmonisation est minimale, puisqu'elle laisse aux États une marge considérable, et largement en trompe l'œil puisqu'elle entérine les nombreuses exceptions que chaque État a édictées pour ses productions régionales. Il est vrai que l'Acte unique de 1985 (repris à l'art. 113 du TFUE) a prévu que ces mesures d'harmonisation devaient être décidées à l'unanimité des membres du Conseil (c'est-à-dire les États membres) et seulement dans la

mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter des distorsions de concurrence.

D. L'état de l'harmonisation des autres impôts

83 Une réticence encore plus vive des États a marqué jusqu'à maintenant le processus communautaire relatif aux autres impôts. Dans la mesure où ils ne sont pas évoqués par le traité en tant que tels et où leur harmonisation n'est pas strictement nécessaire à l'état d'avancement de l'Union ces prélèvements sont demeurés en la compétence exclusive des États. Ces derniers sont en effet soucieux de conserver une autonomie importante qui influera sur leur politique de recettes budgétaires. Dès lors, les textes intervenus traduisent l'impératif de non-discrimination, essentiellement pour le régime fiscal des fusions de sociétés d'États membres différents ou pour la détermination du bénéfice d'entreprises associées et installées dans différents États de l'Union.

84 Pour l'impôt sur le revenu c'est aussi l'interdiction de discrimination au détriment d'un ressortissant d'un autre État membre qui permettra à la Cour de justice de condamner un État à raison de sa législation fiscale, mais aussi l'invocation de chacune des grandes libertés du Traité : liberté de circulation des travailleurs, liberté d'établissement, libre circulation des capitaux, libre prestation de services et liberté du citoyen. Il semble difficile de pronostiquer une évolution de cet état du droit, mais l'acquis est substantiel.

internationalsonadavox.com:ENCG Marrakech:102268968:1961:3.28:75:158726319

Bibliographie

BERGERES (Maurice-Christian), « Droit communautaire et conventions fiscales internationales », *Dr. fisc.* 2007, n° 19, étude 487.

BERLIN (Dominique), « Agrément fiscal et droit communautaire », in Conseil d'État, *Rapport public*, 2008, Doc. fr., 2008, p. 287.

CASTAGNEDE (Bernard), « Souveraineté fiscale et Union européenne », *RFFP* 2002, n° 80, p. 53 à 80.

COMMUNIER (Jean-Michel), *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, 2001.

Delaunay (Benoît), « L'évolution de la jurisprudence relative aux justifications des restrictions fiscales aux libertés communautaires », *Dr. fisc.* 2009, n° 12-13, comm. 248.

Derouin (Philippe) et Martin (Philippe), *Droit communautaire et fiscalité. Sélection d'arrêts et de décisions*, Litec, 2e éd., 2008, 1011 p.

Freminet (Patrick de), « La communauté européenne dispose-t-elle d'un véritable juge fiscal ? », *Dr. fisc.* 2007, n° 25, étude 647.

Hennekens (Luc), « Tendances récentes de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe », *L'Année fiscale*, 2004, p. 39 à 73.

Marchessou (Philippe), « L'incidence du droit communautaire sur le statut du contribuable national », *LPA* 1997, n° 112, p. 38 à 41.

Marchessou (Philipe), « L'apport de la jurisprudence de la CJCE en matière d'imposition des entreprises », in *Mélanges Maurice Cozian*, 2009, p. 617 à 630.

Derouin (Philippe) et Martin (Philippe), *Droit communautaire et fiscalité*, Litec, 2e éd., 2008.

Villemot (Dominique), *L'harmonisation fiscale européenne*, PUF, coll. « Que sais-je ? ».

Varii auctores, « Actualité et enjeux de l'harmonisation fiscale en Europe », *Dr. fisc.* 2012, n° 47, comm. 525 à 531.

§ 3. La Convention européenne des droits de l'homme

85 Plus ancienne que les traités communautaires (1950) c'est l'acceptation par la France du droit de recours individuel, en 1981, qui a permis son application effective comme source de droits. Les règles de droit fiscal français se sont ainsi enrichies d'un renforcement des exigences que doit remplir le « procès équitable » (art. 6-1) et de la condamnation de toute disposition qui aboutirait à porter atteinte aux biens d'un contribuable, par exemple en les préemptant de manière arbitraire et imprévisible, et sans offrir les garanties procédurales élémentaires (art. 1er du Protocole additionnel n° 1).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1026269988:88861611:196.200.176.177:1587736319

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022908883:88861961:196.113.29.75:1587296319

Ces textes sont appliqués par la Cour européenne des droits de l'homme mais aussi par le juge fiscal français, qui se réserve une marge d'appréciation sur l'applicabilité de tel ou tel article, tout au moins en ce qui concerne les sanctions fiscales (Com. 12 juill. 2004, *Crts Pelat*, *RJF* 11/04, n° 1218).

Bibliographie

AYRAULT (Ludovic), « Le volet civil de l'article 6, 1 et le droit fiscal au lendemain de l'arrêt Com. 12 juill. 2004, *Cts Pelat* », *L'Année fiscale*, 2005, p. 195 à 210.

AYRAULT (Ludovic), « Droit fiscal européen des droits de l'homme : chronique de l'année 2013 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, p. 102.

BARONE (Laurent), *L'apport de la Convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, L'Harmattan, 2000, 439 p.

BERGER (Vincent), « La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme et le droit fiscal », *Dr. fisc.* 2010, n° 24, p. 11 à 18.

BONNET (André), « L'impulsion du juge national et la Convention EDH : incertitude ou rééquilibrage ? », *Dr. fisc.* 2009, n° 51, étude 583.

COLLET (Martin), « Visites domiciliaires et droits de l'homme : le point de vue du fiscaliste », in P. Tavernier (dir.), *La France et la CEDH. La jurisprudence en 2008*, Bruylant, 2010, p. 145.

COLLET (Martin), « Les bienfaits du "dialogue des juges". Remarques sur la mise en œuvre par le juge fiscal des articles 14 de la Convention EDH et le 1er de son premier protocole additionnel », *Dr. fisc.* 2006, n° 51, p. 2179.

FLAUSS (Jean-François), « L'applicabilité de l'article 6-1, volet civil au contentieux de l'imposition, note sous CEDH 12 juillet 2001, *Ferrazzini c/ Italie* », *AJDA* 2001. 1061 et 1062.

GERARD (Laurence), « Sur l'applicabilité de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme aux contentieux fiscaux », *Dr. fisc.* 2002, n° 10, p. 438 à 447.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1026609993:88861196:41.143.75:1587236319

Section 3
La loi

86 L'importance de cette norme est telle que la pétition de principe serait presque exhaustive ! L'analyse mérite toutefois d'être approfondie et montre alors la nécessité de nuancer cette position. Si le critère formel continue de régir le droit français, l'évocation du droit communautaire a montré que la contrainte résultant de la supériorité des traités obligeait chaque parlement à adopter des textes qui ne sont que la reprise du contenu de directives. Bien plus, le Parlement français ne dispose ni du temps ni des moyens pour exercer pleinement la compétence que l'article 34 de la Constitution lui attribue en matière fiscale. Dès lors, au lieu de fixer toutes les règles, la loi se contentera de construire l'ossature du régime des impositions de toute nature, laissant ainsi au pouvoir réglementaire le soin de préciser tous les détails dudit régime. Cette évolution rejoint celle du régime représentatif en général.

Bibliographie

BERGERES (Maurice-Christian), « Un principe à valeur constitutionnelle paradoxalement ignoré du droit fiscal : l'intelligibilité de la loi », *Dr. fisc.* 2003, n° 24, p. 794 à 799.

BERGERES (Maurice-Christian), « Vers un contrôle élargi de la loi fiscale par le Conseil d'État ? », *Dr. fisc.* 2002, n° 43, p. 1433 à 1438.

DUCAMIN (Bertrand), « Les contraintes constitutionnelles dans l'élaboration de la loi fiscale », *EDCE* 1995. 483 à 510.

MARDIERE (Christophe de la), « Le déclin particulier de la loi fiscale », in *La loi*, Catherine Puigelier (dir.), Economica, 2005, p. 241 à 249.

MIGNON (Emmanuelle), « Validations législatives : vers l'équilibre jurisprudentiel ? », *RJF* 2000, n° 2, p. 90 à 98.

MOYSAN (Hervé) « Entrée en vigueur de la loi : le jour même ou le lendemain de la publication ? », *Dr. fisc.* 2012, n° 49, p. 12 à 14.

PHILIP (Loïc), « Le partage de la loi et du règlement en matière fiscale », *Dr. fisc.* 1981, n° 6, p. 161.

RACINE (Pierre-François), « De l'art d'interpréter les lois : quand le Conseil d'État édicte une nouvelle règle », *Dr. fisc.* 2011, n° 37, p. 33.

RACINE (Pierre-François), « La place du règlement en matière fiscale », *GAJF*, Dalloz, 5e éd., 2009, p. 186.

SECTION 4
LE RÈGLEMENT

87 Le règlement en matière fiscale est pour l'essentiel un règlement d'application, dans l'acception large du terme : si sa place est subordonnée elle est substantiellement considérable dans tous les aspects de cette branche du droit. S'il prend surtout la forme de décrets et d'arrêtés, il peut intervenir parfois sous forme d'ordonnances, sur délégation du gouvernement, conformément à l'article 38 de la Constitution.

SECTION 5
LE CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS (CGI)

88 Il s'agit d'une œuvre d'origine gouvernementale, qui n'est que le regroupement, sous une présentation différente, des normes législatives et réglementaires intervenues en cette matière. Des décrets viennent régulièrement l'actualiser en incorporant les modifications survenues mais cette codification ne modifie pas la valeur juridique ni d'ailleurs le sens des textes ainsi regroupés : ils conservent leur valeur et leur portée d'origine.

89 L'ouvrage est ordonné en deux parties principales :

– le Code proprement dit, qui regroupe sans être totalement exhaustif les dispositions relatives au régime des différents impôts, en distinguant d'une part les textes législatifs et d'autre part les différents textes réglementaires classés en autant que de catégories de normes ;

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022698886:61:196.113.29.75:1582286319

– le Livre des procédures fiscales (LPF), qui regroupe de façon beaucoup plus accessible les textes régissant les relations entre le contribuable et le fisc.

La modernisation du Code apparaît indispensable mais l'ampleur de la tâche à accomplir est telle que la commission de codification a plusieurs fois interrompu son travail et en a différé l'issue jusqu'au terme ultime de son programme de codification. Depuis 2003, c'est un travail de simplification du contenu de la norme qui est en cours de réalisation par ordonnances, comme préalable à une nouvelle codification. Sa version consolidée au jour le jour est disponible sur le site de Légifrance.

90 Dans son vingt et unième rapport annuel de 2010, la Commission supérieure de codification estime que la réfection du CGI est indispensable et paraît, à moyen terme, inéluctable.

Bibliographie

HAÏM (Victor), « Un contribuable peut-il utilement se prévaloir du Code général des impôts ? », *Dr. fisc.* 1996, n° 27, p. 908 à 912.

LABETOULLE (Daniel), « Refondre le Code général des impôts », *RJEP* avr. 2011, n° 685, repère 4.

SECTION 6

LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE ET SA PORTÉE

91 La pyramide de la hiérarchie des normes s'arrête formellement aux degrés des règlements, pourtant sa présentation serait incomplète si elle n'évoquait pas l'énorme masse de ces textes élaborés par les administrations centrales dans un but pédagogique pour leurs agents et qui ont pris une importance considérable, singulièrement en matière fiscale. Il s'agit des instructions, circulaires, notes de service, réponses ministérielles à questions écrites de parlementaires et commentaires administratifs de jurisprudence, qui forment un ensemble disparate mais particulièrement foisonnant.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1029298988:88861321:161.233.99.71:1587296319

§ 1. La nature juridique des textes formant la doctrine administrative

92 Elle est étroitement circonscrite à leur nature de mesures d'ordre intérieur au sens de la jurisprudence du Conseil d'État : elles s'imposent aux agents du fisc en vertu du principe de hiérarchie mais elles n'ont pas de caractère juridique contraignant pour les contribuables puisqu'elles constituent de l'infra-droit, élaborées qu'elles sont par des autorités administratives dépourvues du pouvoir réglementaire. Toutefois leur portée pratique est immense car elles viennent expliquer le sens des normes fiscales aux agents dans le dessein de les rendre plus compréhensibles et d'en assurer une application plus facile et uniforme sur l'ensemble du territoire. Le résultat de ce vaste effort pédagogique est que l'agent de l'administration va remplacer l'application de la norme par l'application de la doctrine administrative, en d'autres termes cette dernière vient s'interposer entre la règle de droit fiscal et son destinataire qu'est le contribuable. Au-delà de l'étonnement du juriste face à pareille substitution d'un simple texte administratif à la règle de droit c'est la protection du contribuable contre une doctrine administrative illégale qui est en cause.

93 Si la circulaire que l'agent prétend appliquer à la situation du contribuable est illégale parce que plus sévère que la loi qu'elle prétend appliquer, le juge saisi du litige donnera raison au contribuable en faisant valoir que seule la loi s'applique et en écartant cette mesure administrative dont il ne veut pas connaître. De même, dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir, il annulera cette circulaire à contenu réglementaire illégal.

94 En revanche le contribuable est désarmé s'il a bénéficié dans le passé d'une circulaire illégale parce que plus douce et sur la portée de laquelle l'administration entend revenir rétroactivement en faisant prévaloir la signification réelle de la loi : le juge adoptera la même attitude de rejet de la doctrine administrative et donnera alors raison à l'administration qui entend tirer toutes les conséquences passées et présentes de l'application de la loi : le contribuable sera redressé pour une situation fiscale qu'il avait

intenationalschriftenexamEICGMarkkedi:20229938838366:1161313297 5:1187336319

organisée en conformité avec la circulaire et non avec la loi. Les conséquences de ce revirement de la doctrine administrative sont apparues aux parlementaires comme excessivement lourdes, aussi ont-ils décidé de les limiter.

§ 2. Les différents mécanismes de protection du contribuable contre les changements de doctrine administrative

95 Différents mécanismes ont été élaborés. Les conditions de leur application sont paradoxales.

Le premier texte est constitué par l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales. Celui-ci interdit à l'administration de redresser lorsque le contribuable, de bonne foi, a organisé sa situation fiscale en s'appuyant sur une interprétation des textes fiscaux qui était à l'époque formellement admise par l'administration.

Le second texte est l'article L. 80 B, qui accorde la même protection lorsque l'administration avait formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal (c'est la démarche intellectuelle inverse) ou n'avait pas répondu dans un délai de trois mois à un contribuable qui avait demandé à bénéficier d'un agrément particulier.

96 Si le juge de l'impôt estime remplies les conditions d'application de l'un de ces articles, il va devoir donner raison au contribuable, en faisant prévaloir la doctrine administrative sur le sens de la loi, en contradiction complète avec la hiérarchie des normes ! Même si cette bousculade de la norme est prévue par le législateur, au profit du contribuable et exclusivement dans une perspective fonctionnelle, il est facile d'imaginer que le juge répugnera à faire application de cette disposition à la constitutionnalité douteuse et se montrera par conséquent fort restrictif quant à l'admission de ses conditions. Il admet néanmoins que la protection joue, même si ladite doctrine se trouvait dans une instruction publiée qui fut annulée pour excès de pouvoir (CE sect. avis 8 mars 2013,

intentionnellement blanc

nº 353782). Le doute subsiste en revanche lorsqu'une doctrine est contraire au droit de l'Union, le Conseil d'État n'ayant pas encore répondu à cette interrogation.

97 Cette hiérarchie des normes est bien entendu doublée d'une hiérarchie symétrique des organes émetteurs de ces normes. Se pose alors la question de la place qu'il convient d'y attribuer au juge fiscal et aux principes non écrits qu'il fait prévaloir pour résoudre le litige ou pour censurer la norme soumise à son contrôle : certes son rôle n'est pas d'élaborer la règle écrite mais force est de constater que les interprétations qu'il donne d'une loi ou d'un règlement orienteront de façon décisive la portée pratique de cette norme. L'administration fiscale ne s'y est pas trompée qui demande au gouvernement de faire adopter par le Parlement une « validation législative » qui fera prévaloir sur la jurisprudence la signification de la loi primitive qu'elle souhaite. Cette loi nouvelle sera dite interprétative si elle prétend rétroagir et s'appliquer aux situations passées, sans toutefois pouvoir porter atteinte à l'autorité de chose jugée : la brèche ouverte par le jugement aura alors été limitée à l'espèce qu'il a tranchée !

Bibliographie

Amedee-Manesme (Gilles), « La doctrine administrative défavorable. Peut-elle donner lieu à restitution de l'indu ? », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 21-43.

Amselek (Paul), « L'opposition à l'administration de sa propre doctrine », *Dr. fisc.* 1984, nº 4, p. 149 à 154.

Austry (Stéphane), « Garantie contre les changements de doctrine : confirmations et innovations », *RJF* 1996, nº 7, p. 478 à 483.

Bienvenu (Jean-Jacques), « Naissance de la doctrine administrative », *RFFP* 2001, nº 75, p. 11.

Bouvier (Christine), Carrez (Gilles), Gibert (Bruno) et Fouquet (Olivier), « Une nouvelle conception des instructions fiscales pour améliorer la sécurité juridique », *Dr. fisc.* 2010, nº 16, comm. 282.

Collet (Martin), « Les conditions d'invocabilité de la doctrine administrative », *RFFP* 2010, nº 112, p. 71.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022998886:88861061:196.200.159.28:1587226319

Davoudet (Éric) et El Arjoun (Omar), « Opposabilité de la doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne : état des lieux et perspectives », *Dr. fisc.* 2013, n° 37, comm. 405.

Delage-Eymard (Michèle), *L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale*, Thèse Paris X-Nanterre, 1997.

Dibout (Patrick), « L'illégalité des instructions et circulaires fiscales. L'administration et le contribuable », *Dr. fisc.* 1991, n° 18, p. 741 à 749.

Dubois (Jean), « Opposabilité de la doctrine relative au recouvrement de l'impôt », *Dr. fisc.* 2010, n° 10, comm. 220.

Geslin (Albane), « Le droit communautaire est-il transparent à la doctrine administrative », *BF Lefebvre* 8-9/93, 605 à 614.

Goguel (Fabrice), « La garantie contre le changement de doctrine face au droit communautaire. Le droit douanier peut-il sauver l'article L 80 A du LPF ? », *Dr. fisc.* 2006, n° 21-22, p. 1026 à 1030.

Haïm (Victor), « L'article L 80 A du Livre des procédures fiscales est-il inconstitutionnel ? », *Dr. fisc.* 1995, n° 12, p. 549.

Lepetit (Marie-Christine), « Instructions fiscales : plus de transparence pour plus de sécurité », *Dr. fisc.* 2010, n° 24, p. 3 et 4.

Marchessou (Philippe), « En quoi le juge participe-t-il de la doctrine ? », *Dr. fisc.* 2006, n° 24, p. 1144.

Mardiere (Christophe de la), « Interrogations sur le rapport relatif aux instructions fiscales », *Dr. fisc.* 2010, n° 21 p. 3 et 4.

Mardiere (Christophe de la), « La véritable nature de la doctrine administrative en droit fiscal », in *Mélanges Jean-Pierre Lassale, Gabriel Montagnier et Luc Saïdj*, L'Harmattan, 2012, p. 85 à 95.

Mignon (Emmanuelle), « Doctrine administrative : jurisprudence récente. Questions en suspens », *RJF* 2000, n° 6, p. 487 à 494.

Nicolas (Miguel), « Le caractère normatif de la doctrine administrative », *Les Nouvelles fiscales*, 2015, n° 1152, p. 22 à 28.

Olleon (Laurent), « Recours pour excès de pouvoir contre les instructions fiscales : la photographie du droit existant n'est pas contestable », *RJF* 4/04, p. 271.

Plagnet (Bernard), « L'opposabilité de la doctrine administrative », *BF Lefebvre* 1994, n° 8-9, p. 431 à 437.

RABAULT (Hugues), « L'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal : la constitutionnalité de l'article L 80 A du LPF », *LPA* 15 juin 2012, n° 120, p. 20.

RAIMBAULT DE FONTAINE (Sophie) (dir.), *Doctrines fiscales : la découverte de grands classiques*, L'Harmattan, 2007, 267 p.

TUROT (Jérôme), « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine », *RJF* 1992, n° 5, p. 371 à 376.

TUROT (Jérôme), « Le recours en annulation contre la doctrine administrative », *RJF* 8-9/1990, p. 535.

TUROT (Jérôme), « Annulation, où est donc ta victoire ? Réflexions sur la portée de l'annulation d'une instruction fiscale », *Dr. fisc.* 2012, n° 11, comm. 188.

VAPAILLE (Laurence), *La doctrine administrative fiscale*, L'Harmattan, 1999, 590 p.

VARII AUCTORES, « La doctrine administrative en droit fiscal », *RFFP* 2001, n° 75 p. 7 à 91.

VARII AUCTORES, « La doctrine fiscale », Actes du colloque organisé par l'Institut de recherches Carré de Malberg, la Société française de droit fiscal et l'Institut des avocats-conseils fiscaux à l'Université Robert Schuman de Strasbourg en hommage à Jacques Grosclaude, *Dr. fisc.* 2006, n° 24, p. 1110 à 1200.

SECTION 7
L'INTERPRÉTATION DES TEXTES FISCAUX

98 La complexité des normes mais aussi la nécessité de dégager leur portée pour résoudre des situations complexes – cerner la notion de revenu imposable pour que la loi s'applique à de nouvelles formes de gains par exemple – nécessitent une démarche interprétative de plus en plus fouillée. Si l'interprétation administrative a pris l'ampleur que l'on vient de décrire elle s'incline néanmoins devant le magistère exercé par l'interprétation du juge fiscal. Pour trancher les litiges, celui-ci va mener sa démarche sur deux plans :

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:0229908:88866362:196.113.29:1587286319

sur le terrain des principes il s'efforcera de conjuguer la lutte contre la fraude avec le respect du statut du contribuable (**§ 1**), sur le plan méthodologique il prend en compte le réalisme du droit fiscal (**§ 2**).

§ 1. Le souci de conjuguer la lutte contre la fraude avec le respect du statut du contribuable

99 Ce souci représente pour le juge le télescopage de deux impératifs catégoriques, également éminents à ses yeux. La difficulté apparaît lorsque tous deux se trouvent bafoués dans une même espèce, parce que le contribuable a manifestement éludé l'impôt et que l'administration a violé les règles destinées à protéger le contribuable : puisqu'ils ne peuvent plus être conciliés, quel impératif doit l'emporter sur l'autre dans cette circonstance extrême ? Le juge a longtemps considéré que le respect des libertés publiques l'emporte sur la préservation des intérêts du Trésor public, et lors même que le contribuable a fraudé, le redressement qu'il a mérité sera annulé parce qu'une des formalités essentielles qui devait l'accompagner n'a pas été accomplie : le respect d'un délai suffisant pour préparer une vérification de comptabilité, l'annonce du droit à l'assistance d'un conseil ou le dépassement de la durée autorisée d'une vérification. Une évolution est perceptible, qui se caractérise par une recherche plus attentive de l'ampleur du préjudice réellement infligé au contribuable par les errements de l'administration.

§ 2. La priorité donnée au réalisme du droit fiscal

100 Comme toute branche du système juridique français, le droit fiscal est libre de définir ses propres concepts ou de dégager une signification propre d'un concept préexistant dans une autre branche du

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1926099388:88661161:196.112.29.75:1587236319

droit : la notion de domicile fiscal, par exemple, ne recouvre pas exactement les mêmes contours que la notion civiliste du domicile.

101 Fort de cette liberté le législateur fiscal a voulu que cette matière privilégie l'essence des choses – c'est l'étymologie du réalisme – sans s'arrêter aux définitions et aux constructions juridiques édifiées par d'autres branches du droit. L'action du juge sera, en cas de doute, inspirée par cette approche. Il interprétera les textes dans un sens extensif pour assurer le respect de l'égalité devant les charges publiques, et il n'hésitera pas, ce faisant, à imposer des activités que d'autres branches du droit prohibent : le charlatan sera imposé comme un médecin, et il ne pourra pas échapper à cette imposition en mettant en avant l'illicéité de son activité, réprimée par le Code pénal en tant qu'exercice illégal de la médecine.

Bibliographie

BERGERES (Maurice-Christian), « Les normes jurisprudentielles en droit fiscal », *Dr. fisc.* 2000, n° 13, p. 549 à 535.

COZIAN (Maurice), « Propos désobligeants sur une “tarte à la crème” : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *Dr. fisc.* 1999, n° 13, p. 530 à 535.

FOUQUET (Olivier), « Interprétation des concepts civilistes par le juge fiscal », note ss CE 3 juin 2013, *M. et Mme Beaujon*, *RTD com.* 2013, n° 4, p. 827 à 830.

GUEZ (Julien), « L'interprétation jurisprudentielle en droit fiscal doit-elle être spécifique. Retour sur le principe de l'interprétation stricte en droit fiscal », *L'Année fiscale*, 2004, p. 139 à 169.

GUEZ (Julien), *L'interprétation en droit fiscal*, LGDJ, coll. « Bibliothèque de l'Institut André Tunc », 2007.

HERTZOG (Robert), « L'autonomie en droit : trop de sens, trop peu de signification ? », in *Mélanges Paul Amselek*, Bruylant, 2005, p. 445.

MARCHESSOU (Philippe), *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980, 258 p.

MARDIERE (Christophe de la), « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2010, p. 137 à 144.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2090898861:88861391161.123.29:1587296319

MARCHESSOU (Philippe), « Réflexions contemporaines sur l'interprétation des textes fiscaux », in *Mélanges Paul Amselek*, Bruylant, 2005, p. 345.

SECTION 8
LES CONDITIONS D'APPLICATION DES TEXTES FISCAUX

102 L'application des textes fiscaux est confiée à l'exécutif et à son bras séculier que constitue l'administration fiscale. C'est leur application dans le temps qui pose parfois problème : comme pour tout texte législatif ou réglementaire, l'entrée en vigueur des textes fiscaux est soumise aux règles posées par l'ordonnance n° 2004-164 du 20 février 2004 modifiée et ratifiée par la loi n° 2004-1343 du 9 décembre 2004. Aux termes de ce texte, qui remplace le décret (à valeur législative) du 5 novembre 1870, les lois, ordonnances et décrets sont publiés le même jour sur papier et sous forme électronique. Cette publication sous forme électronique, dans des conditions garantissant sa fiabilité, produit les mêmes effets de droit que leur publication sous forme imprimée.

103 Toutefois, les dernières décennies sont marquées par un développement croissant de dispositions fiscales à effet rétroactif, soit parce que la volonté politique s'est exprimée en ce sens, soit parce qu'il s'agit de priver d'effet une décision de justice qui a annulé un règlement ou contrarié l'interprétation que l'administration avait développée d'un dispositif légal. Sur le plan de la technique juridique, la différence perceptible ne coïncide pas toujours avec cette différence de motivation : ou bien le texte spécifique est d'application rétroactive (**§ 1**), ou bien son application rétroactive résulte de son caractère interprétatif (**§ 2**), ou bien la loi valide subrepticement des actes administratifs (**§ 3**). Le Conseil constitutionnel veille à limiter l'ampleur du phénomène (**§ 4**).

§ 1. Rétroactivité prévue par le texte lui-même

104 L'article 2 du Code civil, selon lequel « la loi ne dispose que pour l'avenir ; elle n'a point d'effet rétroactif », n'a en principe qu'une valeur simplement législative (sauf en matière répressive, en vertu de l'article 8 de la Déclaration de 1789), par conséquent toute autre loi peut y déroger, en particulier une loi fiscale. Le législateur ne se privera pas de cette possibilité, souvent pour éviter les effets pervers qui résulteraient de l'annonce prématurée d'une réforme législative : le temps qui sépare l'annonce d'une mesure d'alourdissement de la fiscalité de la promulgation de la loi sera mis à profit pour échapper à cette mesure. À l'inverse, l'annonce d'une mesure d'allégement bloquera toutes les initiatives économiques jusqu'à sa promulgation. Pour déjouer les effets pervers de cette annonce, le législateur estime normal de prévoir que la loi entre en vigueur à la date à laquelle son projet avait été divulgué, soit deux à trois mois avant sa promulgation. Ainsi conçue, la rétroactivité n'est pas critiquable et correspond à la pratique anglo-saxonne du *fair announce*.

105 De même, le régime d'imposition à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés fait l'objet, pour l'année civile écoulée, d'une validation qui n'est prononcée que par la loi de finances de l'année suivante, adoptée à la fin de ladite année civile. Il en résulte une insécurité juridique certaine pour les contribuables.

§ 2. Les lois interprétatives

106 Étymologiquement et pour un esprit candide, une telle loi résulte de la prise de conscience, par le législateur, de l'ambiguïté de sa norme. Il décide alors de lever cette ambiguïté par l'adoption d'un nouveau texte législatif, destiné à éclairer le précédent, et qui a, par conséquent, vocation à être appliqué rétroactivement, simultanément et dans les mêmes conditions que le texte originel qu'il explicite. De tels textes sont rares.

internationalsocialvox.com:EIOG:Munkeo:344224230661:3:2975:1587736765

§ 3. La validation législative d'actes administratifs

107 Une pratique quelque peu dévoyée consiste, pour le Gouvernement, à faire adopter par le Parlement une loi qui, sous la dénomination de loi interprétative, va en réalité modifier la signification du texte initial dans le dessein de priver d'effet une décision de justice qui a annulé un règlement ou contrarié l'interprétation que l'administration avait développée d'un dispositif légal. La validation a pour seul but de faire échec à la jurisprudence du juge de l'impôt, afin de priver d'effet les réclamations et permettre de nouveaux redressements. Certes, une loi rétroactive ne peut pas préjudicier au contribuable dont les droits ont été reconnus par une décision de justice passée en force de chose jugée ; par application de l'article 500 du Code de procédure civile ce sera le cas d'une décision rendue par une juridiction d'appel, même si elle est frappée d'un pourvoi en cassation, puisque ce dernier n'est pas suspensif.

§ 4. L'étendue du contrôle exercé par le Conseil constitutionnel

108 L'antagonisme entre le développement des lois de validation et le souci de sécurité juridique, promu notamment par la CJUE, conduit le Conseil constitutionnel à tracer le cadre de l'intervention de tels textes (Cons. const. 7 févr. 2002, n° 2002-458 DC). Il n'admet la conformité d'une mesure de validation que si elle répond à quatre conditions : elle doit répondre à un motif d'intérêt général suffisant ; elle ne doit porter atteinte ni aux décisions de justice passées en force de chose jugée, ni au principe de non-rétroactivité des infractions et des sanctions ; de surcroît l'acte validé ne saurait méconnaître une règle ou un principe de valeur constitutionnelle ; enfin, la portée de la validation opérée par la loi doit être strictement définie et circonscrite, sous peine de

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1449292288:88866636:196.200.175:1587736765

méconnaître l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme du 26 août 1789.

109 Au total, la pratique de la validation fait apparaître la rétroactivité comme un mal parfois nécessaire, chaque fois qu'il s'agit de corriger une mesure qui produirait un effet d'aubaine indu au profit du contribuable. En revanche l'annulation d'une mesure, qui n'affecte pas de façon significative l'équilibre des finances publiques, n'a pas à être validée.

Bibliographie

BERGERÈS (Maurice-Christian), « Les normes jurisprudentielles en droit fiscal », *Dr. fisc.* 2000, n° 13 p. 549.

BOKDAM-TOGNETTI (Émilie), « QPC et contentieux fiscal : bientôt quatre années d'enrichissement mutuel et d'évolution sans révolution », *RJF* 12/13, p. 979.

DEBAT (Olivier), *La rétroactivité et le droit fiscal*, Defrénois, 2006, 503 p.

DEDEURWAERDER (Gilles), *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, Dalloz, 2010, 486 p.

DOUET (Frédéric), *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal français*, LGDJ, 1997, 383 p.

DOUET (Frédéric), « Petite rétroactivité et lois fiscales rétroactives », *JCP E* 2013, comm. 1510.

FOUQUET (Olivier), « La rétroactivité des lois fiscales », *Rev. adm.* 1994. 140 à 142.

JOANNARD-LARDANT (Emmanuel), « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal. À propos de la décision du Conseil constitutionnel du 29 déc. 2013, n° 2013-682 DC, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014 », *Dr. fisc.* 2014, n° 10, comm. 191.

LAMARQUE (Jean), « La rétroactivité de la loi fiscale : une nécessité en matière de procédure », in *Mélanges Yves Madiot*, Bruylant, Bruxelles, 2000, p. 331 à 356.

LAYER (Fabrice), « La rétroactivité fiscale : une exception française menacée ? » *BF Lefebvre*, 2002, n° 6, p. 439.

LEVOYER (Loïc), « Juge administratif, hiérarchie des normes et droit fiscal », *AJDA* 2003. 1250 à 1256.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1449922:88866631:196.113.99.76:1587236765

LIEVRE-GRAVEREAUX (Amélie), *La rétroactivité de la loi fiscale : une nécessité en matière de procédures*, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2007, 426 p.

MARDIERE (Christophe de la), « Le pouvoir créateur du juge de l'impôt », *Archives Phil. dr.* 2007, t. 50, *La création du droit par le juge*, Dalloz, p. 229 à 235.

MARTINEZ-MEHLINGER (José), *Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale*, L'Harmattan, coll. « Logiques juridiques », 2002, 830 p.

PHILIP (Loïc), « Le contrôle par le Conseil constitutionnel de l'incompétence négative du législateur », in *Mélanges Henri Hovasse*, Bruylant, 2016.

VARII AUCTORES, « La question prioritaire de constitutionnalité », *Dr. fisc.* 2010, nº 12, p. 12 à 41.

VARII AUCTORES, « Premier anniversaire de la question prioritaire de constitutionnalité », *Dr. fisc.* 2011, nº 14, p. 6 à 40.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442922442:88866161196:1.3.29:1587296765

CHAPITRE 2

Les administrations fiscales

110 Les administrations qui ont en charge l'impôt ont longtemps porté le poids de l'histoire de l'État qu'elles ont servi, au travers de ses vicissitudes. Cette sédimentation historique a été largement bouleversée par une réforme substantielle initiée en 2008, qui a enclenché le processus de fusion progressive (sur quatre ans) des services de la Direction générale des impôts et de la Direction générale de la comptabilité publique au sein de la **Direction générale des finances publiques.** Deux soucis ont présidé à cette réforme : généraliser l'accueil du contribuable au sein de guichets uniques dédiés à son profil économique, et l'amélioration des conditions de lutte contre la fraude.

111 Le résultat de ces évolutions peut être décrit comme suit :

– deux grandes directions du ministère des Finances (quai de Bercy, dans le 12e arrondissement de Paris) sont dotées de services extérieurs : ce sont respectivement la Direction générale des finances publiques ou DGFIP (SECTION 1), et la Direction générale des douanes et droits indirects ou DGDI (SECTION 3) ;

– une mention particulière doit être réservée à la Direction de la législation fiscale de la DGFIP (SECTION 2) ;

– une série de commissions et de comités assument une fonction de conciliation (SECTION 4).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889361161:196.113.29.75:1587236765

Section 1

La Direction générale des finances publiques

112 Cette administration a été créée par décrets du 3 avril 2008 (n° 2008-309 et 310) par fusion de la Direction générale des impôts, qui était le principal service de l'État en charge des affaires fiscales, et de la Direction générale de la comptabilité publique. Communément appelée le Trésor, cette direction assumait l'exécution du budget de l'État et des collectivités territoriales, tandis que son rôle en matière fiscale était limité au recouvrement de l'impôt sur le revenu et des impôts directs locaux.

113 La visite de ce monument commence par l'examen de ses compétences (**§ 1**), se poursuit par l'étude de son organisation centrale (**§ 2**) et se termine par la description des services implantés au niveau local (**§ 3**).

§ 1. Les compétences de la DGFIP

114 Les compétences de la DGFIP dans le domaine fiscal sont les suivantes :

– elle conçoit et élabore les textes législatifs et réglementaires relatifs à la fiscalité ainsi que les instructions générales interprétatives nécessaires à leur application (tâche assumée par la DLF) ;

– elle veille à l'établissement de l'assiette et à la mise en œuvre du contrôle de la quasi-totalité des impôts, ainsi qu'à leur recouvrement ;

– elle représente l'État devant les juridictions fiscales ;

– elle représente l'État dans les négociations internationales en matière fiscale ;

– elle instruit les demandes d'agréments fiscaux.

internationalscholarvox.com:None:Marakesh:1442924942:88861376.13.29.79.1578236765

§ 2. L'organisation de la DGFiP au niveau central

115 L'organisation de la DGFiP au niveau central est celle d'une grande direction d'un ministère important. Elle comprend une direction, neuf services et quelques missions. Chaque service est organisé en sous-directions, regroupant elles-mêmes des bureaux. Une moitié de son activité est dédiée à la gestion des finances publiques, du domaine ainsi que des ressources humaines. L'autre moitié est consacrée à la fiscalité.

A. Le directeur général des finances publiques

116 À sa tête, le directeur général des finances publiques est un haut fonctionnaire, tantôt inspecteur des finances tantôt administrateur civil. Son emploi est à la discrétion du gouvernement, compte tenu de sa proximité du pouvoir et de l'exigence d'une certaine conformité de vues avec son ministre. Il est assisté d'un cabinet et d'un directeur général adjoint.

B. Les services de la DGFiP en charge de la fiscalité

Indépendamment de la direction de la législation fiscale (v. ss 128 s.) qui est directement rattachée au directeur général, trois services sont en charge de la matière.

Il s'agit d'abord du **service du contrôle fiscal**, compétent également pour la gestion des contentieux selon le clivage particuliers-professionnels ainsi que pour les agréments.

117 ***Le service de la gestion fiscale*** assume les relations avec les contribuables et veille à la bonne application de la législation, tandis qu'un bureau est dédié à la publicité foncière et aux mesures intéressant la fiscalité foncière. La réforme de 2013 (arrêté du 13 mars) a institué une **délégation aux simplifications des procédures et des tâches, une mission de coopération internationale, une mission de simplification de la législation fiscale et une mission d'expertise juridique et économique internationale**, qui assure l'instruction des accords en matière de prix de transfert.

§ 3. L'organisation des services extérieurs de la DGFiP

118 Jusqu'en 2014 s'est opérée une fusion entre les services extérieurs de la DGI et ceux de la Direction générale de la comptabilité publique. La réforme privilégie le guichet unique réunissant en un même lieu les services de la comptabilité publique et ceux des impôts.

A. Les services à compétence nationale

Leur vocation spécialisée s'accommode d'effectifs réduits, qui interviennent sur l'ensemble du territoire.

La direction des grandes entreprises (DGE) gère l'ensemble des obligations fiscales des entreprises réalisant plus de 400 millions d'euros de chiffre d'affaires. Les quelques centaines d'agents qui la composent administrent et recouvrent ainsi l'essentiel de l'IS et de la TVA.

La direction des vérifications nationales et internationales (DVNI), réalise le contrôle des grandes entreprises. Chacune des brigades qui la composent est spécialisée dans un secteur d'activité.

La direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) traque les circuits de fraude fiscale.

La direction nationale de vérification des situations fiscales (DNVSF) contrôle la fiscalité des particuliers importants, d'un point de vue économique ou social.

La direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG) assure la gestion et le contrôle de la situation des non-résidents titulaires d'obligations fiscales en France.

B. Les délégués interrégionaux des impôts

119 Ils ont pour mission d'animer l'action et le contrôle de gestion des services déconcentrés, dans des zones géographiques qui regroupent plusieurs régions. Des **directions de contrôle fiscal (Dircofi)** coordonnent la mission de contrôle sur un ressort terri-

international.scholarvox.com:NCG Harrakech:1144992288861:1961:3299575:1587:36765

torial composé de deux à quatre régions. Cette compétence principale porte sur le contrôle de la comptabilité des entreprises importantes. Cette tâche est assumée par des brigades de vérification régionales, implantées dans les différents départements de l'inter région, chacune ayant compétence sur une aire géographique.

C. Les directions régionales et départementales des finances publiques

120 Dans chaque département dont le chef-lieu n'est pas chef-lieu de région, il existe une direction départementale (DDFIP). Dans chaque département dont le chef-lieu est aussi celui d'une région, il existe une direction régionale qui assure les missions d'une DDFIP et en outre des missions d'intérêt régional. La direction départementale ou régionale constitue l'échelon d'exécution par excellence, et son organisation reproduit peu ou prou celle des services centraux.

121 Le directeur régional ou départemental des finances publiques, administrateur ou administrateur général des finances publiques, est assisté d'un directeur du pôle de gestion fiscale. Le personnel de la direction comprend des agents d'exécution (de catégorie C dans la grille de la fonction publique), des contrôleurs (de catégorie B) et des inspecteurs (de catégorie A). Outre l'accès direct par la voie du concours externe, le passage d'un grade à l'autre peut s'effectuer par concours interne. Les inspecteurs peuvent accéder par la voie du concours au grade d'inspecteur principal, souvent chargé de la coordination d'une brigade de vérification ou de la responsabilité d'un centre des finances publiques. L'accès aux différents grades de directeur s'effectue ensuite au choix, la sélection des candidats étant effectuée par une commission interne à la direction générale.

122 Outre la gestion globale des effectifs et des missions, la direction départementale gère en direct deux activités, les brigades départementales de contrôle et de recherches, et le centre départemental d'assiette, qui collecte puis redistribue notamment les informations relatives à l'assiette de la fiscalité locale et aux salaires versés par les employeurs.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:429224288:88866196:13.29:1587236765

D. L'échelon local

123 L'échelon local regroupe, pour une aire territoriale, les services chargés de gérer le **dossier fiscal du contribuable** qui rassemble toutes les informations officielles relatives à ce dernier : ses déclarations, les déclarations de salaires de ses employeurs, les déclarations d'honoraires de ses clients s'il est un professionnel libéral, les rapports des contrôles qu'il a subis, mais aussi copie de toutes les transactions immobilières qu'il a effectuées en quelque endroit du territoire que ce soit. Le recouvrement des impôts est assuré par le **Centre des finances publiques**, véritable correspondant local de cette administration auprès du contribuable.

124 Ces services sont accompagnés de services fonciers. La base est assurée par les **centres des impôts fonciers** qui quadrillent le territoire pour gérer les matrices cadastrales utilisées notamment pour la fiscalité directe locale.

125 **Les centres de fiscalité foncière (conservations des hypothèques jusqu'au 31 décembre 2012)** gèrent le fichier immobilier de toutes les propriétés de son ressort géographique et en assurent la publicité foncière. Tout usager peut ainsi prendre connaissance de l'identité du propriétaire d'une parcelle de terrain ou d'un immeuble, mais aussi des servitudes et des hypothèques qui le grèvent. La publicité foncière est la marque d'un niveau élevé de développement juridique puisqu'elle assure une double sécurité : la détermination des propriétaires mais aussi l'état des engagements qui limitent les possibilités de l'aliéner (démembrement de la propriété entre un usufruitier et un nu-propriétaire par exemple) ou de consentir un prêt hypothécaire dans des conditions raisonnables pour le prêteur (s'il est déjà grevé d'hypothèques pour un montant supérieur à sa valeur vénale). Ce service assure également le recouvrement des impôts liés aux mutations immobilières.

126 Dans les trois départements du Rhin et de la Moselle la publicité foncière est assurée par un juge du **Livre foncier**, en poste auprès de chaque tribunal d'instance.

127 Au total, la réforme rationalise l'organisation des services pour assurer une gestion plus adéquate et plus économe de leurs prestations.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1449922428:88861051:196.113.29.25:1587236765

SECTION 2
LA DIRECTION DE LA LÉGISLATION FISCALE

128 Cette direction a réintégré le giron de la Direction générale des impôts en 1998 puis la DGFIP en 2008. Elle avait été détachée en 1977 pour être constituée en service de la législation fiscale (SLF) pour être directement rattachée au ministre du Budget. Le pouvoir politique voulait ainsi tirer les conséquences des conditions calamiteuses de mise en œuvre de la taxe professionnelle.

129 Cette réforme expiatoire n'avait rien changé à l'organisation de la structure. Aujourd'hui rattachée directement au directeur général des finances publiques, elle est organisée en bureaux et sous-directions, compétents respectivement pour la coordination des projets de textes législatifs et réglementaires, la fiscalité directe des entreprises, la fiscalité des personnes, la fiscalité des transactions ainsi que la prospective et les relations internationales.

130 Son rôle principal consiste à honorer les commandes que lui passe le gouvernement. Cette direction prépare les projets de loi en matière fiscale, en explique les subtilités techniques à ses commanditaires, ses membres accompagnent le ministre au Parlement pour défendre leur texte, tant en commissions qu'en séance plénière. Lorsque le projet est devenu loi, la Direction de la législation fiscale rédige les décrets d'application, ainsi que les instructions et circulaires destinées aux agents.

131 À titre complémentaire, la Direction de la législation fiscale joue un rôle d'exégète, elle explique la signification des textes votés, avec d'autant plus de compétence qu'elle en est le rédacteur matériel. Les praticiens n'hésitent pas à consulter ses collaborateurs pour comprendre la signification de certaines dispositions sibyllines insérées dans la dernière loi de finances. Elle écoutera l'argumentaire que viendra lui présenter un groupe de pression, soucieux de faire adopter une réforme et conscient de l'influence de cette direction.

132 À la Direction de la législation fiscale revient également le soin de rédiger les réponses ministérielles aux questions écrites posées

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442224235:88866163:196.113.229.75:1587236765

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442922288616:1961337229:78:1587236765

par les parlementaires. La pratique est utile mais évolue dans une ambiance irréelle : la question posée est souvent d'une technicité d'autant plus impressionnante qu'elle émane en réalité d'un praticien de la fiscalité qui a demandé au parlementaire de la poser, tandis que le rédacteur de la réponse n'est évidemment pas le ministre. La démarche est utile en ce qu'elle assure une sorte de consultation juridique de haut niveau, elle suscite néanmoins l'ironie dans la mesure où elle met le parlementaire en situation de demander au gouvernement des éclaircissements sur la signification du texte qu'il a adopté ! Il serait injuste de demander à un parlementaire de tout savoir.

133 Au total, la Direction de la législation fiscale apparaît comme une structure d'autant plus puissante qu'elle est petite et discrète. Son implication dans la totalité du processus d'élaboration et d'application des règles de droit fiscal peut donner à ses membres la tentation, sinon d'abuser de leurs pouvoirs, au moins de développer une stratégie normative.

Section 3

La Direction générale des douanes et des droits indirects

134 Multiséculaire dans sa dénomination, cette administration est celle dont les compétences ont le plus évolué en quarante ans, sous le poids de l'intégration européenne mais aussi de la libéralisation des échanges.

Depuis le 1er juillet 1968, elle ne perçoit plus que des droits de douane sur le pourtour extérieur du territoire communautaire, ils procèdent du tarif extérieur commun et sont intégralement reversés à l'Union européenne dont ils constituent une ressource propre. Compte tenu de la libéralisation croissante imprimée successivement par le GATT (Accord général sur les tarifs et le

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:423288868:88861419612:197:1587236765

commerce) puis par l'OMC (Organisation mondiale du commerce) auxquels adhère l'Union, leur produit va diminuant malgré l'augmentation du volume des échanges commerciaux internationaux.

135 L'avènement du marché unique, à compter du premier janvier 1993, lui a fait perdre la gestion de la TVA intracommunautaire à l'importation et à l'exportation, dorénavant assumée par la DGFIP. En contrepartie, le gouvernement lui a confié deux tâches :

– l'assiette, la liquidation et le recouvrement des contributions indirectes ;

– et un certain contrôle statistique sur le commerce extérieur, au moyen de la déclaration d'échanges de biens (DEB).

136 En outre, la direction des douanes conserve sa compétence en matière de fiscalité des produits pétroliers ainsi que les missions traditionnelles dans les échanges avec les pays tiers. Aujourd'hui, la reconversion de cette administration s'opère vers des activités non fiscales : après le contrôle de la pornographie et celui des changes aux frontières c'est maintenant la lutte contre le trafic de stupéfiants et contre le recyclage de l'argent sale qui constitue le principal objectif de cette administration.

137 Son organisation sur le terrain se caractérise par deux structures parallèles : d'une part des directions interrégionales puis régionales, qui coiffent des bureaux et des recettes, d'autre part des échelons régionaux de la direction nationale de recherches et d'enquêtes douanières (DNRED), plus souples, dotés de moyens importants, et qui ont pour fonction de traquer la délinquance dans son champ de compétence.

Section 4
Les commissions et les comités

138 Ces institutions administratives répondent au souci de résoudre les problèmes d'assiette, parfois en impliquant activement le contribuable dans la recherche de la solution, parfois en interposant un échelon de contrôle avant la saisine du juge.

§ 1. La commission communale des impôts directs

139 Elle est présidée par le maire et comprend six ou huit contribuables selon l'importance démographique de la commune (moins ou plus de 2 000 habitants), entourés d'agents de la direction départementale des finances publiques (CGI, art. 1650). Elle se réunit au moins une fois par an pour déterminer la valeur locative des immeubles nouveaux où le défaut d'accord avec l'Administration entraîne la saisine de la commission départementale. Elle donne également son avis sur les réclamations gracieuses. Elle est intercommunale dans les agglomérations.

§ 2. La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires

140 Elle est la commission la plus importante. Sa composition varie au gré de ses compétences, mais toujours en respectant le principe de parité, le président magistrat (de l'ordre administratif) étant décompté aux côtés des deux agents de la direction des services fiscaux face aux trois représentants des contribuables. Ces derniers sont choisis par des organisations syndicales de la profession concernée par la saisine de la commission, ainsi que par les chambres de commerce et les chambres de métiers. Un expert comptable en fait partie.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442222:88866361:196.200.176.175:1587136765

§ 3. La commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires

141 Pour mieux prendre en compte les spécificités des grandes entreprises, l'article 1651 H du CGI a institué une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. Elle est compétente pour les litiges relatifs à la détermination du bénéfice ainsi que du chiffre d'affaires des entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes excède 50 000 000 euros s'il s'agit d'entreprises qui vendent des marchandises et 25 000 000 euros s'il s'agit de prestataires de services. Elle est présidée par un conseiller d'État désigné par le vice-président du Conseil d'État qui dispose d'une voix prépondérante. Elle comprend deux représentants de l'administration ayant au moins le grade d'inspecteur départemental et trois représentants des contribuables dont un expert-comptable ou un notaire, et un représentant de la profession selon la nature du litige en cause.

§ 4. La commission départementale de conciliation

142 Elle est compétente pour les insuffisances de prix ou d'évaluation en matière d'impôt de solidarité sur la fortune et de droits d'enregistrement. Son président est un magistrat de l'ordre judiciaire puisque la matière relève de ces juridictions pour le contentieux de l'imposition ; elle comprend quatre représentants de l'administration fiscale, un notaire et trois représentants des contribuables.

143 S'agissant des trois commissions ci-dessus énumérées, le président peut solliciter l'avis d'un expert à la demande du contribuable et aux frais de ce dernier (CGI, art. 1651 M).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1449922288:88861011:196.113.175:1587736765

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442922922:88866961:196.200.165.187:1587136765

§ 5. La délégation nationale à la lutte contre la fraude

144 Créée par décret du 18 avril 2008 (n° 2008-371, *JO* 19 avr.) relatif à la coordination de la lutte contre les fraudes, cette instance (DNLF) est placée, par délégation du Premier ministre, auprès du ministre chargé du budget. Elle a une double mission, de coordonner les actions menées en matière de lutte contre la fraude par les services de l'État et d'améliorer la connaissance des fraudes. Le même décret institue un comité national de lutte contre la fraude, présidé par le Premier ministre et chargé d'orienter la politique du gouvernement en la matière.

§ 6. La commission des infractions fiscales

145 Cette commission, qui donne l'avis décisif pour l'engagement de poursuites pénales contre le contribuable prévenu de fraude fiscale, « est composée, sous la présidence d'un conseiller d'État, de conseillers d'État et de conseillers maîtres à la Cour des comptes… » elle « … peut se réunir en sections présidées par le président de la commission ou son représentant. Elle peut s'adjoindre des rapporteurs. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante » (CGI, art. 1741 A).

§ 7. Le comité de l'abus de droit fiscal

146 Saisi à l'initiative du contribuable ou de l'administration lorsque cette dernière estime avoir détecté une construction juridique fallacieuse pour échapper à l'imposition normalement due, ce comité se compose d'un conseiller d'État qui en est le président, d'un conseiller à la Cour de cassation, d'un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques, d'un conseiller maître à la Cour des comptes, d'un avocat ayant une compétence en droit

fiscal, d'un notaire et d'un expert-comptable. Le comité publie tous les ans un rapport sur le résultat de ses investigations (CGI, art. 1653 C).

§ 8. Le comité du contentieux fiscal, douanier et des changes

147 Il intervient à la demande du ministre du Budget, du directeur général des finances publiques ou de son homologue des douanes pour se prononcer sur une demande de remise ou de modération d'impositions régulièrement établies ou de pénalités (LPF, art. L. 247 s.). Organisé en quatre sections de trois membres il est présidé par un conseiller d'État et comprend douze membres titulaires et douze membres suppléants, choisis parmi les conseillers d'État, les conseillers à la Cour de cassation et les conseillers maîtres à la Cour des comptes, en activité ou à la retraite. Il statue après avoir pris connaissance des observations formulées par l'administration et par le contribuable ou son conseil.

§ 9. Le Conseil des prélèvements obligatoires

148 À côté de ces commissions et comités, il est une institution plus prestigieuse, que le législateur a créée pour faire rapport sur l'application du droit positif, plus précisément pour constater la répartition de la charge fiscale et en mesurer l'évolution. Il s'agit du **Conseil des prélèvements obligatoires** (CJF, art. L. 351), ainsi dénommé depuis 2005, et qui a pris la suite du Conseil des impôts créé en 1971 auprès de la Cour des comptes. Présidé par son Premier président, il est constitué de seize membres. Il comprend un membre du Conseil d'État, un magistrat de l'ordre judiciaire, un magistrat de la Cour des comptes, un inspecteur général des Finances, deux professeurs des facultés de droit ainsi que dix personnalités désignées par différents ministères. Ses rapports

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442224228:88866161:196.113.23.75:1587236765

annuels ont été consacrés à la fraude et l'évasion fiscales, aux prélèvements obligatoires sur les indépendants, sur les entreprises, sur leur répartition entre les générations, sur le patrimoine des ménages, sur le prélèvement obligatoire des entreprises dans une économie globalisée, sur la fiscalité locale, sur la progressivité des effets redistributifs des prélèvements obligatoires sur les ménages, la validité des prélèvements à la source en matière d'impôt sur le revenu, sur les prélèvements obligatoires et les entreprises du secteur financier, sur la pertinence du régime de la TVA contemporaine, ainsi que sur l'adaptation de l'IS à une économie ouverte.

Bibliographie

AICARDI (Maurice), *Rapport de la commission pour l'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières*, Doc. fr., 1986.

AYRAULT (Ludovic) et SIERACZEK (Manon), « La commission des infractions fiscales : analyse critique après trente ans d'existence », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 679 à 696.

BERGERES (Maurice-Christian), « Propos digestifs sur "une tarte à la crème". Les prérogatives de droit privé de l'administration fiscale », *Dr. fisc.* 2008, n° 40, p. 1285 à 1291.

BOUVIER (Michel) et ESCLASSAN (Marie-Christine), *L'administration fiscale en France*, PUF, coll. « Que sais-je ? », 1988.

Comité pour l'histoire économique et financière, *Vie de percepteurs. Fragments autobiographiques 1918-1933*, ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, 2001, 706 p.

Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, XX*e *rapport au président de la République*, Journaux officiels , 2002, 332 p.

DELORME (Guy), *De Rivoli à Bercy. Souvenirs d'un inspecteur des finances (1952-1998),* préf. Valéry Giscard d'Estaing, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, 2000, 390 p.

DONNY (Alexandra), « Le Conseil des prélèvements obligatoires : un changement dans la continuité », *Dr. fisc.* 2005, n° 23, p. 982 à 986.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1443062422:88661613:196.200.176.138:1587296765

FOUQUET (Olivier) *et alii*, « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration et les contribuables : une nouvelle approche », *Dr. fisc.* 2008, n° 27, comm. 403

ISIDORO (Cécile), « La Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires : le point de vue du magistrat », *Lamy contrôle fiscal et contentieux,* étude 623, 15 p.

JOLY (Benoît), « L'obligation de l'impartialité de l'Administration », note sous CE 1er déc. 2008, n° 292166, *Min. c/ SCI Strasbourg*, *Dr. fisc.* 2009, n° 4, comm. 90.

LAMBERT (Thierry), « La direction générale des impôts et la performance », in *Mélanges Loïc Philip,* Economica, 2005, p. 423 à 434.

LAMBERT (Thierry) « L'administration fiscale et le secret », *BF Lefebvre* 6/05, p. 447 à 453.

LAMBERT (Thierry), « Le droit et le fait devant la commission départementale des impôts », *BF Lefebvre,* oct. 2006, p. 893 à 898.

LAMBERT (Thierry), « La réforme de 1948 : 60 ans de pérégrinations », in *Mélanges Pierre Beltrame*, PUAM, 2010, p. 259 à 272.

LAMBERT (Thierry), « Un janus : la responsabilité de l'administration fiscale », in *L'Administration de l'impôt en France*, L'Harmattan, 2008, p. 229 à 240.

LEROY (Marc) (dir.), *L'administration de l'impôt en France et dans le monde*, L'Harmattan, 2008, coll. « Finances publiques », 246 p.

LEVOYER (Loïc), « Service public fiscal et entreprise », *Dr. fisc.* 2001, n° 16, p. 666 à 672.

NOEL (Gilles), « La loyauté dans le couple administration fiscale – contribuable », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 79 à 125.

PARENT (Bruno), « Trente mesures pour améliorer les relations entre les contribuables et l'administration fiscale », *RFFP* 2005, n° 89, p. 87 à 96.

PRETOT (Xavier), « L'amélioration des relations entre l'administration et ses usagers », *BF Lefebvre* 11/00, p. 591.

ROBLOT-MINSSEN (Isabelle) et HAYAT (Mirko), « Commission des impôts : un nouveau souffle ? », *JCP* E 2009, comm. 2018.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2142292422:88866151:196.113.29:1587256765

Sieraczek-Abitan (Manon), « La commission départementale de conciliation », *Lamy contrôle fiscal et contentieux,* étude 625.

Sieraczek-Abitan (Manon), « La Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires du point de vue de l'avocat : une garantie en trompe-l'œil », *Lamy contrôle fiscal et contentieux,* étude 621, 7 p.

Tilly (Bruno), *La compétence des agents du fisc,* L'Harmattan, 1999, 418 p.

Varii auctores, « Transparence des relations entre Administration et contribuables : quel équilibre ? », *Dr. fisc*. 2014, n° 50, comm. 673.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442922422:88866163:196.113.29.75:1587236765

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442922422:88866161:196.113.29.75:1587236765

Deuxième partie

L'imposition du revenu

149 L'impôt qui frappe directement les gains du contribuable est le prélèvement qui attire d'emblée l'attention. Curieusement, les gouvernants français ont, depuis l'Ancien Régime, fait montre d'une extrême réticence à son égard, puisqu'il faudra attendre le début du XXe siècle pour que son instauration soit sérieusement envisagée.

Les mutations de l'économie et de la société, les incertitudes politiques aussi, ont abouti à la création d'une véritable famille d'impôts sur les revenus. On emploie à dessein le mode pluriel, car les revenus sont multiples et taxés, le cas échéant, de manière diversifiée. Ainsi, depuis la réforme de 1948, coexistent l'impôt frappant les revenus des personnes physiques (TITRE 1) et l'impôt sur les bénéfices des sociétés (TITRE 2). S'y ajoute depuis 1991 un troisième groupe de prélèvements, ce sont les impositions accessoires (TITRE 3)

Bibliographie

Barilari (André), « Recherche d'un barème fiscal idéal », *RFFP* 2005, n° 91, p. 203 à 20.

Beltrame (Pierre), *L'imposition des revenus*, Berger-Levrault, 1970, 352 p.

internationalscholarvox.com:ENCG Marrakech:1499242422:88866161:196.113.29.75:1587236765

Bergereres (Maurice-Christian) et Pichet (Éric), « La réforme de l'impôt sur le revenu (ou pourquoi l'alchimie reste une science inexacte) », *Dr. fisc.* 2006, n° 162, p. 5 à 10.

Bernard (G.), « Critique contemporaine de l'impôt », *LPA* 1990, n° 141, p. 25.

Brachet (Bernard), *L'impôt sur le revenu. Enjeux et réformes*, Ellipses, 1996, 128 p.

Conseil des prélèvements obligatoires, « Impôt sur le revenu, CSG, quelles réformes ? » févr. 2015.

Dufaud (Georges), *L'impôt sur le revenu, à supprimer*, Economica, 1986.

Jobert (Michel), « Fiscalité et progrès : supprimer l'impôt sur le revenu », *Pouvoirs* 1982, n° 23, p. 103.

Malabouche (Gérard), « L'impôt sur le revenu peut-il être réformé ? », *RFFP* 1996, n° 54, p. 183 à 200.

Mardiere (Christophe de la), « Le conservatisme fiscal illustré par la genèse de l'impôt sur le revenu en France », *Dr. fisc.* 2012, n° 9, p. 27 à 29.

Mardiere (Christophe de la), « La privatisation de l'impôt » in *La privatisation de l'État*, CNRS Édition 2012, p. 151 à 159.

Mardiere (Christophe de la), « Retour sur l'imposition du travail et du capital en France depuis la Révolution », *Dr. fisc.* 2013, n° 9, comm. 163.

Martinez (Jean-Claude) (dir.), *L'impôt sur le revenu en question*, Litec, 1989, 5351 p. (actes d'un colloque avec une vingtaine de contributions).

Maury (René), *J'accuse l'impôt sur le revenu*, Calmann-Lévy, 1996, 187 p.

Mercier (Jean-Yves), « Hisser l'imposition des revenus du capital au niveau de celle des revenus du travail : le travail était déjà largement accompli », *Dr. fisc.* 2013, n° 9, p. 12 à 14.

Nizet (Jean-Yves), « L'impôt sur le revenu, reflet d'une société marquée de très grandes inégalités », *RFFP* 1999, n° 67, p. 277 à 309.

Orsoni (Gilbert), « Peut-on supprimer l'impôt sur le revenu ? », *RFPP* 1990, n° 29, p. 71 à 84.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442922888616:196113329:105.159.236765

PICHET (Éric), *L'impôt sur le revenu en 2017. Théorie et pratiques*, Les Éditions du siècle, 2017, 627 p.

RACINE (Pierre-François), « Réflexions sur la notion de revenu », *BF Lefebvre* 1984, n° 2, p. 6.

THURONYI (Victor), « L'impôt complémentaire sur le revenu consommé », *Dr. fisc.* 2013, n° 13, comm. 211.

TOURET (Denis), « Contre l'impôt sur le revenu, pour l'impôt différencié et progressif sur la dépense », *Rev. science fin.* 1977. 871 à 897.

VAPAILLE (Laurence) (dir.), *Refonder l'impôt sur le revenu*, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2013, 262 p.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442922422:88861961:3.9975:1587226765

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442922422:88866161:196.113.29.75:1587236765

TITRE 1

L'IMPÔT SUR LES REVENUS DES PERSONNES PHYSIQUES

150 L'impôt sur le revenu des personnes physiques ne date en France que de la Première Guerre mondiale, alors que l'Angleterre l'adopta dès 1842 et l'Allemagne en 1893. La France n'a jamais vraiment rattrapé son retard et l'impôt français actuel mérite des critiques nombreuses pour sa complexité et son inefficacité, qui le rendent à la fois peu juste et peu rentable.

Le contribuable français est soumis à une simple obligation déclarative chaque année, en revanche c'est à l'administration fiscale qu'incombe la mission de calcul de l'impôt.

Le champ d'application de cet impôt (CHAPITRE 1) privilégie les personnes physiques. Par-delà les réformes, il se caractérise toujours par la juxtaposition de revenus catégoriels appréhendés chacun selon des règles propres (CHAPITRE 2), avant qu'il ne soit procédé à une addition de ces différents produits pour la liquidation (CHAPITRE 3) puis le recouvrement (CHAPITRE 4) de l'impôt.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1149922428:88866161:196.113.29.75:1587236765

CHAPITRE 1

Le champ d'application de l'impôt

151 La délimitation du champ d'application de l'impôt suppose de déterminer les personnes imposables (SECTION 1), le revenu imposable (SECTION 2) et la territorialité de cet impôt (SECTION 3).

SECTION 1

LES PERSONNES IMPOSABLES

152 Sont imposables les personnes physiques (**§ 1**) par le biais de l'imposition par foyer (**§ 2**).

§ 1. Les personnes physiques

153 Selon l'article 1er A du CGI, « il est établi un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques désigné sous le nom d'impôt sur le revenu ». Sont ainsi visées d'abord les personnes qui disposent à titre personnel de revenus passibles de l'impôt mais également celles qui réalisent des bénéfices par l'intermédiaire de certaines sociétés.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:442922422:88866161:196.113.29.75:1587236765

154 En effet, les sociétés relèvent de deux catégories principales : les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux (également, v. ss 852). Les premières se constituent *intuitu personae* en considération des qualités des personnes qu'elles veulent réunir pour la recherche en commun de bénéfices. C'est le cas notamment, des sociétés civiles, des sociétés en nom collectif, des sociétés en commandite simple et des sociétés de fait. Les secondes, les sociétés de capitaux, cherchent essentiellement à réunir des fonds plutôt que des personnes ; la qualité des personnes qui fournissent les fonds étant moins essentielle. Il s'agit principalement des sociétés anonymes, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés en commandite par actions et des sociétés anonymes à forme simplifiée qui sont, en principe, soumises à l'impôt sur les sociétés. Les associés sont dans cette hypothèse imposés sur les bénéfices éventuellement distribués sous forme de dividendes (v. ss 637).

155 En revanche les bénéfices des sociétés de personnes sont assujettis, non pas en la personne de la société, mais en la personne des associés, à l'impôt sur le revenu. La raison en est que, dans les sociétés de personnes, les associés sont en principe indéfiniment responsables des dettes sociales sur leur patrimoine personnel, tandis que, dans les sociétés de capitaux, les associés ne sont responsables des dettes sociales que dans la limite de leurs apports. Dès lors, puisque dans les sociétés de personnes les dettes sociales sont en définitive considérées comme des dettes personnelles des associés, il a paru logique d'assimiler ces associés à des entrepreneurs individuels et de considérer les bénéfices sociaux comme des bénéfices personnels et par conséquent de les assujettir en la personne des associés à l'impôt sur le revenu. N'ayant pas une personnalité fiscale différente de leurs membres, les sociétés de personnes sont considérées comme « transparentes » à l'opposé des sociétés de capitaux qualifiées d'« opaques », en raison de leur personnalité fiscale. La théorie de la transparence permet donc au législateur fiscal de considérer que la personnalité morale de certaines sociétés est un simple écran au-delà duquel il recherchera les revenus des sociétaires au prorata de leur participation.

156 Par ailleurs, à côté des sociétés où les associés sont indéfiniment responsables, figurent parmi les sociétés assujetties à l'impôt sur

Intentionnellement blanc

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2142282422:88861611:196.200.176.161:1587286765

le revenu, un certain nombre de sociétés particulières. Il en va ainsi des sociétés de copropriété (CGI, art. 1655 *ter*) ou des sociétés d'investissement (CGI, art. 208). La transparence de ces sociétés est alors fondée sur le souci d'éviter un cumul d'imposition.

157 Le bénéfice est imposable qu'il soit distribué ou mis en réserve. Il est déterminé suivant les règles propres à chaque catégorie de bénéfices dont relève l'activité de la société (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices des professions non commerciales, revenus fonciers, revenus des capitaux mobiliers, bénéfices agricoles). Lorsque l'un des associés dirige en outre une entreprise industrielle ou commerciale, la part des bénéfices de l'associé en question est imposée au titre des bénéfices industriels et commerciaux. Lorsque l'associé est lui-même une personne morale assujettie à l'impôt sur les sociétés la part de bénéfice sera passible de cet impôt.

158 Sont exonérés de l'impôt sur le revenu les contribuables dont le montant du revenu n'excède pas la limite fixée par la loi (v. ss 800) ainsi que les agents diplomatiques et consulaires de nationalité étrangère sous condition de réciprocité c'est-à-dire que les pays qu'ils représentent concèdent des avantages analogues aux diplomates français (CGI, art. 5, 3°).

§ 2. L'imposition par foyer

159 Contrairement à la majorité des pays européens qui ignorent la cellule familiale en imposant séparément les contribuables mariés (Royaume-Uni, Suède, Autriche, Belgique, Pays-Bas), l'impôt sur le revenu est établi en France dans le cadre familial. À l'image de l'ancien droit, où recensement et dénombrement s'effectuaient sur la base du nombre de « feux » ou foyers, le droit fiscal français frappe globalement la capacité contributive de la famille considérée, sur le plan économique, comme une unité. L'impôt étant progressif, cette imposition globale est censée le rendre plus juste. Cette règle (**A**) de l'imposition par foyer comporte des dérogations (**B**).

A. La règle

160 Chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu sur l'ensemble des bénéfices et revenus des membres du foyer fiscal (CGI, art. 6-1). Le foyer fiscal se compose du contribuable, de son conjoint pour les personnes mariées (quel que soit son régime matrimonial) ou de son partenaire lié par un PACS (pacte civil de solidarité défini par l'art. 515-1 du Code civil), des enfants célibataires âgés de moins de dix-huit ans, des enfants célibataires majeurs rattachés sur leur demande au foyer fiscal de leurs parents (v. ss 166), ainsi que des enfants invalides (dans la mesure où ils ne peuvent pas subvenir à leurs besoins) quel que soit leur âge. Les enfants âgés de moins de vingt et un ans (ancienne majorité légale), ou de vingt-cinq ans s'ils poursuivent des études, peuvent être rattachés sur leur demande au foyer fiscal de leurs parents (v. ss 166).

Le contribuable peut également considérer comme personne à charge toute personne titulaire de la carte d'invalidité à la condition qu'elle vive sous son toit. L'application de cette dernière disposition n'est subordonnée à aucune condition relative au lien de parenté avec le contribuable ou au montant des revenus des intéressés, étant entendu que le contribuable doit ajouter à son propre revenu celui de l'invalide compté à charge (CGI, art. 196 A *bis*).

161 Le foyer fiscal peut se limiter à une seule personne dans le cas de célibataires, veufs, divorcés ou séparés de corps sans personnes à charge. Les partenaires, liés par un PACS, sont assimilés à des époux et font l'objet d'une imposition commune dès la date de conclusion de ce pacte. En revanche des concubins (contrairement à ce qui est prévu en matière d'ISF, v. ss 1665) vivant sous le même toit sont assimilés par le droit fiscal à des personnes célibataires tout comme les époux en instance de divorce.

162 La situation de famille est appréciée en principe au 1er janvier de l'année d'imposition. Toutefois en cas d'augmentation des charges de famille en cours d'année, c'est la situation de famille au 31 décembre de l'année d'imposition qui est prise en compte (CGI, art. 196 *bis*). La loi retient la situation la plus favorable pour le

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1499242:88861619:196.119.29.25:1587236765

contribuable. Ainsi, un enfant sera retenu comme à charge dès l'année de sa naissance (situation au 31 décembre). De même, sera considéré à charge l'enfant lors de sa dix-huitième année, comme ayant moins de dix-huit ans au 1er janvier de l'année d'imposition.

163 L'article 2-VIII de la loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982 a supprimé, en droit fiscal, la notion de chef de famille à compter de l'imposition des revenus de 1983. Cette suppression, en assurant des droits égaux aux deux époux, ne remet pas en cause le principe de l'imposition par foyer. Elle entraîne néanmoins deux conséquences. D'abord les époux doivent signer conjointement la déclaration d'ensemble des revenus du foyer fiscal. Mais l'absence de signature de l'un des conjoints n'emporte pas la nullité de la déclaration. En effet, la déclaration d'ensemble signée par l'un des conjoints est opposable de plein droit à l'autre (CE 8 mars 2002, n° 223662, *Trabelsi*, *Dr. fisc.* 2002, n° 39, comm. 740, concl. G. Goulard et *RJF* 2002. 6. 598). Chacun des deux époux a qualité pour intervenir dans les procédures qui se rapportent à l'imposition du revenu global. Toutefois celui ou celle qui est titulaire de bénéfices provenant de l'exercice d'une activité professionnelle non salariée (industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou non commerciale) conserve seul qualité pour signer les déclarations spéciales correspondantes et suivre les procédures de fixation des bases d'imposition et de rectification de ces déclarations. Ces bénéfices doivent bien entendu figurer d'autre part sur la déclaration d'ensemble des revenus du foyer signée en principe conjointement par les deux époux.

164 Seconde conséquence : l'avis d'imposition est libellé au nom de M. ou Mme suivi du nom du mari alors qu'avant 1983 il n'était libellé qu'au seul nom du mari. Par ailleurs, mais cette disposition existait déjà avant 1983, les deux époux sont solidairement responsables du paiement de l'impôt (v. ss 833).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442922142:88861311:61.3.39.75:1582286765

B. Les dérogations

Certaines dérogations sont facultatives, d'autres obligatoires.

1. Les dérogations facultatives

165 Les unes concernent les enfants mineurs, les autres les enfants majeurs. Le contribuable a la possibilité de demander une imposition distincte pour ses enfants mineurs à la condition que ceux-ci tirent des revenus de leur propre travail ou d'une fortune indépendante de la sienne. Cette demande doit être formulée expressément (CGI, art. 6-2). Dans cette hypothèse, les revenus des enfants ne sont plus ajoutés aux revenus des parents, mais les enfants ne seront plus considérés comme à charge dans le mécanisme du quotient familial (v. ss 781). Le contribuable choisira, après calculs préalables, la solution la plus favorable.

166 La seconde dérogation facultative concerne les enfants majeurs célibataires ou mariés. À compter de leur majorité, ils forment, en principe, un foyer fiscal distinct. Ils peuvent, toutefois demander le rattachement au foyer fiscal de leurs parents, respectivement de leurs beaux-parents qui doivent l'accepter, s'ils sont âgés de moins de 21 ans ou âgés de moins de 25 ans s'ils poursuivent leurs études ou quel que soit leur âge s'ils sont atteints d'une infirmité. Les revenus perçus par les enfants sont alors ajoutés aux revenus des parents qui peuvent considérer ces enfants comme des personnes à charge. Cela se traduit par une augmentation du quotient familial (v. ss 781) pour les enfants célibataires et par un abattement sur le revenu imposable pour les enfants mariés.

2. Les dérogations obligatoires

167 En cas de dislocation plus ou moins totale du foyer conjugal, les époux font l'objet d'une imposition séparée. Les cas limitativement énumérés par la loi sont les suivants (CGI, art. 6, 4) :

– époux séparés de biens et ne vivant pas sous le même toit (les deux conditions sont cumulatives) (CE 12 mars 2010, n° 311121, *Gerschel*, *Dr. fisc.* 2010, n° 23, comm. 358) ;

– époux en instance de divorce ou de séparation de corps et autorisés à avoir des résidences séparées, cette autorisation est donnée par le juge aux affaires familiales ;

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1449232122:88861196:105.159.85.15:1587236765

– abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre époux, chacun d'eux disposant de revenus distincts.

En d'autres termes, une mésentente conjugale fut-elle durable ne suffit pas pour conduire à une imposition séparée.

Bibliographie

AYRAULT (Ludovic) et GARNIER (Florent) (dir.), *La famille et l'impôt*, Presses universitaires de Rennes, 2009.

SECTION 2

LE REVENU IMPOSABLE

168 La loi ne définissant pas le revenu, il faut tenter d'en cerner la notion (**§ 1**) avant d'en étudier les caractéristiques (**§ 2**).

§ 1. La notion de revenu imposable

A. La difficulté de définir le revenu imposable

169 L'absence de définition du revenu imposable révèle une volonté historique du législateur d'appréhender le revenu par catégorie, avec en filigrane la conception civiliste – **fruits** réguliers d'une **source** permanente –, tel qu'il ressort des articles 547 et suivants, 582 et suivants du Code civil : la source peut être le travail, dont les fruits sont le salaire ou les honoraires, l'autre source est le capital, dont les fruits peuvent être les loyers. Le risque d'évasion fiscale est important, car pour échapper à l'impôt il suffit au contribuable de transformer des gains périodiques en gains non périodiques (dividendes convertis en distribution d'actions gratuites, loyers transformés en pas-de-porte, plus-value tirée de la vente d'un immeuble, etc.) (v. ss 171 et 593).

170 À l'opposé de cette conception étroite et fragmentée, les économistes ont développé une conception plus extensive, dite de l'**enrichissement** : le revenu est l'enrichissement constaté durant une période donnée chez le contribuable, c'est-à-dire tout ce qu'il peut dépenser sans s'appauvrir. Peu importe l'origine de cet enri-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442224288:88866161:196.12.229.75:1581236765

chissement, qu'il provienne de revenus réguliers, de gains accidentels ou de plus-values en capital. De surcroît, avec cette conception sont également imposables les avantages en nature (mise à disposition gratuite d'une voiture, d'un logement) ainsi que les revenus virtuels c'est-à-dire ceux que le contribuable aurait pu percevoir s'il avait changé son comportement (loyers que le propriétaire occupant son immeuble aurait pu en tirer s'il l'avait donné en location). À l'opposé la conception de l'enrichissement conduira à une déduction complète et précise des charges qui ont grevé le revenu afin de n'imposer que l'enrichissement effectif.

B. L'apport de la jurisprudence

171 La jurisprudence développée tout au long du XXe siècle à l'initiative de l'administration a eu pour effet d'étendre le champ de l'impôt à des profits que la conception civiliste n'aurait pas permis d'appréhender.

172 Dans un arrêt du 15 février 1923 (*D.* 1923. 3. 9), le Conseil d'État qualifie de revenu le bénéfice d'une occupation lucrative, en l'espèce une distribution différée dont le produit a été employé à l'acquisition d'actions nouvelles émises par la société distributrice.

173 Dans un arrêt du 20 octobre 1941 (*RSLF* 1940-46, p. 16, note Chrétien), la Haute Assemblée assujettit dans la cédule des bénéfices non commerciaux (BNC) un pisciculteur à raison de la commission perçue pour avoir mis en relations commerciales deux personnes, dont l'une avait ainsi obtenu de l'autre un marché de construction. Le commissaire du gouvernement Letourneur avait poussé l'analyse jusqu'à considérer qu'« il y a revenu non seulement lorsqu'un profit est périodique en fait mais aussi lorsqu'un profit est susceptible d'être périodique, de se renouveler sans altérer la substance de la source ».

174 Poussant plus loin les limites de la notion de revenus imposables, le juge de l'impôt, dans une décision du 28 juin 1963 (*Dr. fisc.* 1963, n° 47, concl. Ducamin), impose un accroissement de la valeur du patrimoine du contribuable qui est apparu lors de sa cession et qui tire son origine dans les démarches personnelles

accomplies par le requérant pour mener à bien une opération de construction. C'est l'hypothèse de la plus-value que le juge impose ainsi, à partir du moment où elle est le fruit d'un déploiement de diligences.

175 Dans le même esprit, le juge qualifie de revenu imposable le profit issu d'une opération consistant, pour un dirigeant d'entreprise qui a racheté le capital social de celle-ci pour un montant minime, à se faire rembourser par cette société des créances pour leur montant nominal alors qu'il les avait acquises à bas prix auprès de créanciers de la société (CE 5 mai 1976, *Dr. fisc.* 1976, n° 28, comm. 974 et CAA Douai, 5 mai 2004, *Dr. fisc.* 2004, n° 44-45, comm. 807).

C. Les inflexions de la loi

176 Le législateur se révélera, au fil des années, moins linéaire dans sa démarche.

Ainsi la conception de la source demeure présente dans la définition des revenus fonciers (v. ss 558) en tant qu'ils découlent d'une source, le capital immobilier. Elle trouve également à s'appliquer dans le cadre de l'article 92 du CGI (v. ss 437) lorsqu'il s'agit de déterminer si des ressources ou des gains qui ne se rattachent *a priori* à aucune catégorie de revenus imposables doivent néanmoins entrer dans les bases de cet impôt. Le législateur retient alors le critère de l'existence ou de l'absence d'une activité, de démarches ou de diligences effectuées en tant que source de l'acquisition desdits gains. *A contrario* ne sont pas considérés comme revenus, les versements même périodiques ne constituant pas la contrepartie d'une activité ou d'une prestation rendue à la partie versante ; par exemple les subsides versés, de manière gratuite et désintéressée, sans obligation ni contrepartie, à une compagne ou à un compagnon, qui sont assimilés à de pures libéralités (CE 25 nov. 1981, n° 15495, *Mlle X...*, *RJF* 12/81, n° 1074, chron. 555) mais restent imposées dans les mains de celui qui les verse faute de pouvoir être déduites.

177 Le législateur privilégie la conception de l'enrichissement, dans la théorie du bilan au moins jusqu'en 2011 (v. ss 290), et dans l'impo-

sition des plus-values réalisées par les particuliers (v. ss 649). La théorie du bilan amène à considérer que le bénéfice imposable résulte de la comparaison des bilans au début et à la fin de la période et, ce faisant, permet d'imposer des profits de toutes origines réalisés par l'entreprise, donc son enrichissement durant la période considérée. La même conception se retrouve dans la loi du 19 juillet 1976 (substantiellement modifiée en 2003 et 2011), codifiée aux articles 150 A et suivants du CGI, qui tente de généraliser l'assujettissement à l'impôt sur le revenu des plus-values réalisées par des personnes physiques ou des sociétés de personnes lors de la cession à titre onéreux de biens et droits de toute nature. La loi du 5 juillet 1978 a mis en place un mécanisme efficace d'imposition de ces plus-values (v. ss 652).

178 Dans ces conditions – constatation peut-être décevante – on ne peut que retenir une définition pragmatique du revenu. Un gain réalisé est un revenu imposable dans la mesure où :

– il se rattache à une profession ou une activité et relève d'une catégorie de revenus déterminée ;

– ou bien il s'agit d'une plus-value qui entre dans un cas d'imposition prévu par la législation ;

– ou encore il s'agit d'un gain relevant de l'article 92 du CGI, aux termes duquel : « Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de revenus. »

179 On aboutit ce faisant à une définition relativement compréhensive du revenu, éloignée de la théorie de la source. Restent toutefois exonérés : les gains consistant en libéralités ou en subsides, d'un autre côté non déductibles du revenu de celui qui les verse (v. ss 169), les gains provenant de jeux tels ceux tirés du loto (CE 23 juill. 1976, n° 99398, *RJF* 11/76, n° 469) ou provenant du tiercé (CE 21 mars 1980, n° 11235, *RJF* 5/80, n° 406), – les rendre imposables conduirait à la déduction des sommes engagées par les parieurs – les gains découlant de prix attribués lors d'une dis-

tinction (prix Goncourt, prix de nature académique, prix des Jeux Olympiques, etc.) ainsi que les sommes compensant un appauvrissement telles les **indemnités** réparant un préjudice (CE 20 mars 1974, n° 92019, *Sieur X*, *Lebon* 1974. 196). Le champ d'application de l'impôt va néanmoins s'élargissant au fil des années, au prix d'inflexions de la loi et de la jurisprudence.

§ 2. Les caractères du revenu imposable

180 Tous les gains du contribuable forment son revenu global (**A**) brut dont il faudra déduire certaines charges pour aboutir au revenu net (**B**). L'article 12 du Code général des impôts précise que « l'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année ». Le revenu imposable est donc un revenu annuel (**C**) et un revenu disponible (**D**).

A. Le revenu global

181 L'impôt est assis sur le revenu global du contribuable. Sous réserve d'une imposition séparée (cas de l'imposition des plus-values, v. ss 649) ainsi que de la situation des revenus des contribuables n'ayant pas leur domicile fiscal en France (v. ss 772), c'est le total des revenus du contribuable et des membres de son foyer fiscal qui est soumis à l'impôt. Le revenu global est de ce fait également un revenu familial. Par application de la théorie de l'enrichissement (v. ss 170) doivent également y figurer non seulement les revenus monétaires mais également, sauf exceptions, les avantages en nature.

182 Pour déterminer ce revenu global, il convient de faire la somme algébrique de tous les revenus dont le contribuable a disposé en les classant dans les huit catégories énumérées à l'article 1er A du CGI. Le revenu imposable est déterminé distinctement pour chaque catégorie de revenus. Il peut se produire que pour certaines activités le contribuable ait subi des pertes.

183 En raison de la suppression du caractère cédulaire de l'imposition qui a conduit à la suppression des cloisons entre les différentes

international.shelarvox.com/EDGMarkloc:1442922-2:8806101:19711339:7158236765

catégories de revenus, le déficit constaté dans une catégorie s'impute en principe sur les revenus des autres catégories qui forment le revenu global. Toutefois, pour remédier à certains abus et pour lutter contre l'évasion fiscale, cette règle de l'imputation des déficits connaît des exceptions (v. ss 740). La partie du déficit qui éventuellement n'a pu être imputée est reportable sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement (CGI, art. 156 I).

184 Certains revenus sont expressément exclus du revenu global imposable. Il en va ainsi notamment, à titre d'exemple parmi les nombreuses exonérations énumérées par les articles 81 et 157 du CGI, de la retraite du combattant, des allocations familiales, des rentes servies aux victimes des accidents du travail (pour la moitié), des revenus et plus-values perçus dans le cadre d'un PEA. Par ailleurs, certains revenus de source étrangère versés à des contribuables domiciliés en France sont exonérés d'impôt en France en vertu de conventions internationales (v. ss 63).

B. Le revenu net

185 L'article 13, 1 du CGI prévoit que le revenu doit être diminué des « dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu ».

186 Les dépenses effectuées en vue de l'acquisition du revenu sont notamment celles engagées en vue de l'exercice de la profession, ainsi les frais professionnels des salariés déductibles en principe, à hauteur de 10 % du salaire (v. ss 252). Elles comprennent également les frais destinés, le cas échéant, à préserver l'existence du capital productif de revenus et à en assurer en temps utile la reconstitution s'il est sujet à dépérissement. Tel est le cas notamment des frais d'entretien et de réparation des immeubles. *A contrario* ne constituent pas des charges pour les entreprises les sommes qui ne correspondent pas à la diminution de l'actif net et pour les particuliers les frais engagés pour l'augmentation de leur patrimoine.

187 Les principes posés par l'article 13 du CGI se trouvent précisés pour chaque catégorie de revenus (revenus fonciers, BIC, BNC,

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442224288:88866196:196.200.158.16:1578726765

etc.) par les textes relatifs à ces différentes catégories. Le juge fiscal admet cependant que les frais qui n'entrent pas dans une catégorie spécifique de charges sont déductibles s'ils correspondent à la définition générale donnée par l'article 13 du CGI (CE sect. 9 juill. 1971, n° 81146, *Dr. fisc*. 1972, n° 50, comm. 1821, concl. Delmas-Marsalet).

188 Il est parfois dérogé aux principes généraux posés par cet article 13. Ainsi en matière de revenus fonciers, il est expressément admis que les charges déductibles du revenu brut peuvent, pour les locaux d'habitation uniquement, s'étendre aux dépenses d'amélioration, donc des dépenses d'investissement (v. ss 599). À l'inverse, on rencontre des cas d'imposition du revenu brut lors de retenues à la source opérées tantôt à titre d'acompte à valoir sur l'impôt sur le revenu global, tantôt à titre libératoire et définitif sur certains revenus (dividendes, salaires) versés à des personnes non domiciliées fiscalement en France.

189 Indépendamment des charges grevant chaque catégorie de revenus, la loi fiscale admet que certaines charges limitativement énumérées soient directement déduites du revenu global ou, dans certains cas, ouvrent droit à une réduction d'impôt (v. ss 790). Mais il s'agit alors davantage d'emploi de revenus (paiement de pension alimentaire, versement à des organismes charitables) que de dépenses ayant pour contrepartie l'acquisition ou la conservation d'un revenu.

190 La déductibilité d'une charge suppose que cette dernière se rapporte à un revenu effectivement imposé : aucune déduction n'est admise lorsque la dépense a été faite pour un revenu exonéré. Ainsi le propriétaire qui habite l'immeuble lui appartenant ne peut déduire aucune charge foncière (v. ss 572). En revanche, les charges sont admises en déduction des revenus réalisés au cours de l'année où elles ont été supportées alors même qu'elles ont été engagées à raison de revenus non perçus.

C. Le revenu annuel

191 Le revenu imposable est le revenu de l'année civile. Ce principe comporte toutefois des exceptions d'une double nature.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442224288:88866151:196.200.129.78:1587286765

192 D'abord, le revenu imposable peut correspondre au revenu d'une période inférieure à celle de l'année civile. Ainsi l'année du mariage ou de la conclusion du Pacs, les deux époux ou partenaires du Pacs sont en principe soumis à une imposition commune des revenus réalisés par chacun d'eux. Ils peuvent toutefois opter pour une imposition séparée. Dans cette hypothèse, chacun des époux ou partenaires souscrit une déclaration dans laquelle il fait état des revenus dont il a personnellement disposé pendant l'année ainsi que de la quote-part des revenus communs lui revenant. De même, en cas de divorce ou de dissolution du Pacs, chacun des membres du couple est personnellement imposable à raison d'une part des revenus dont il a disposé pendant l'année entière et d'autre part de la quote-part des revenus communs lui revenant. En cas de décès de l'un des conjoints ou partenaires d'un Pacs, dans ce cas, deux impositions sont établies : une imposition conjointe par foyer pour les revenus du 1er janvier à la date du décès, une imposition séparée au nom du conjoint ou du partenaire survivant pour les revenus de la date du décès au 31 décembre. Le revenu imposable étant le revenu disponible, la répartition entre les différentes périodes s'effectue en fonction de la date de mise à disposition des revenus entre les mains de leurs bénéficiaires. En cas de création ou de cessation d'entreprise les bénéfices imposables sont ceux réalisés pendant la partie de l'année où cette entreprise a fonctionné.

193 En second lieu, le revenu peut ne pas être le revenu de l'année civile. Ainsi, pour les entreprises dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile, le bénéfice à déclarer est celui du dernier exercice clos. Si la clôture de l'exercice a eu lieu, par exemple, le 30 septembre 2017, le contribuable sera imposé en 2018 sur les bénéfices réalisés pendant l'exercice allant du 1er octobre 2016 au 30 septembre 2017.

D. Le revenu disponible

194 Selon l'article 12 du CGI, « l'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année ». En d'autres termes, un

revenu simplement acquis c'est-à-dire un revenu sur lequel le contribuable a un droit incontestable n'est pas imposable. Tel est le cas par exemple pour des salaires ou des loyers d'immeubles non payés à la date d'échéance. De même il n'est pas nécessaire qu'il soit effectivement perçu. Il faut et il suffit qu'il ait été à disposition du contribuable. Théoriquement la disposition du revenu se situe donc entre son acquisition et sa perception. Un revenu est disponible le jour où il dépend de la seule volonté du contribuable de le percevoir ou non.

195 L'hypothèse la plus évidente est la remise d'une somme en espèces. Sont également considérées comme disponibles les sommes portées au crédit d'un compte du contribuable sauf si celui-ci peut établir que des faits indépendants de sa volonté font obstacle au retrait des sommes correspondantes. De même, un contribuable qui n'a porté que le 3 janvier au crédit de son compte bancaire un chèque qui lui a été remis le 30 décembre de l'année précédente est considéré avoir eu la disposition du revenu correspondant à cette dernière date. L'impôt porte donc sur les revenus dont le contribuable a disposé au cours de l'année d'imposition même s'il ne les a pas effectivement perçus. Cette notion de disponibilité est importante car elle constitue le fait générateur de l'impôt.

196 Dans certains cas, la loi prévoit l'imposition de revenus acquis même s'ils ne sont pas disponibles.

197 Ainsi tout bénéfice réalisé par une société de personnes (v. ss 155) est immédiatement imposable entre les mains des associés au prorata de leurs droits sociaux même s'ils n'en ont pas effectivement disposé (CGI, art. 13,4). C'est le cas également des plus-values immobilières ou mobilières réalisées par les particuliers qui sont imposables dès leur réalisation et indépendamment de la perception effective du prix de cession (v. ss 682).

198 De même, l'article 167 du Code général des impôts prévoit que toute personne qui transfère son domicile à l'étranger devient imposable à raison de tous les revenus qu'elle a acquis, sans en avoir la disposition antérieurement à son départ.

199 Enfin, en matière de fiscalité des entreprises, sont réputés réalisés et donc imposables, les bénéfices tirés de créances acquises c'est-à-dire déterminées dans leur principe et leur montant (v. ss 302),

quand bien même les sommes correspondantes n'auraient été ni perçues ni même mises à disposition de leur bénéficiaire.

Bibliographie

CHRETIEN (Maxime), « Les gains en capital », *Dr. fisc.* 1976, n° 21, 24, 28 et 30.

COZIAN (Maurice), « Le revenu imposable est un revenu net », *Dr. fisc.* 1996, n° 14, p. 480 à 483.

COZIAN (Maurice), « Fiscalité des entreprises et fiscalité des ménages », in *Mélanges Paul-Marie Gaudemet*, Economica, 1984, p. 671 à 691.

DEBOISSY (Florence), « Le revenu imposable est un revenu net », *RTD com.* 2000, n° 3, p. 746 à 763.

GEFFROY (Jean-Baptiste), « Imposition par foyer », *J.-Cl. Fiscal Impôts directs Traité*, fasc. 64.

GROSCLAUDE (Jacques), « Une extension de la notion fiscale de revenu : l'imposition des plus-values sur terrain à bâtir », *JCP* 1966. I. 1986.

GROSCLAUDE (Jacques), « L'imposition des revenus inscrits en compte », in *Mélanges Paul-Marie Gaudemet*, Economica, 1984, p. 805 à 815.

HERAUD (Jacky), « Ces couples déclarés unis par les liens... de l'impôt ; le concubinage en droit fiscal, », *Dr. fisc.* 2008, n° 41, étude 531, *JCP* 2008. 1326.

ISAIA (Henri) et SPINDLER (Jacques), « La création d'un système d'imposition des revenus », in *Histoire du droit des finances publiques*, Economica, 1987, vol. II, p. 13.

MONNIER (Jean-Marie), « L'équivalence fiscale des revenus et la réforme de l'impôt sur le revenu », *RFFP* 2000, n° 69, p. 147 à 178.

PLAGNET (Bernard), « La consécration par le droit fiscal de la définition économique du revenu », in *Histoire du droit des finances publiques*, Economica 1984, vol. II, p. 189.

TUROT (Jérôme), « Le charme discret des avantages en nature », *RJF* 1991, n° 7, p. 511 à 514.

VARII AUCTORES, « La famille et l'impôt », *RFFP* 1986, n° 14, 227 p.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech

SECTION 3

LA TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

international.scholarvox.com:None:88614492:88861116:196.200.79.75:1587236765

200 La souveraineté fiscale de l'État rejoint, pour cet impôt, l'assujettissement régalien des citoyens : le législateur de l'impôt est libre de déterminer les critères d'assujettissement à l'impôt. Dans un souci d'affirmation de la souveraineté de l'État et, de manière plus prosaïque, dans une préoccupation de rentabilité, la loi fiscale nationale va définir des critères larges, qui retiennent toujours, à la fois la territorialité – l'impôt sur le revenu est dû par toutes les personnes qui résident en France – mais aussi la nationalité – l'impôt serait dû par tous les citoyens français (ce n'est pas le cas en droit positif).

201 Les problèmes surgissent parce que la législation fiscale des États voisins retient les mêmes critères et le télescopage entre les deux ne manque pas de se produire dès qu'un citoyen d'un État s'en va percevoir des revenus dans un autre : il se trouvera en situation de double imposition juridique. Pour éradiquer cet insupportable cumul les États sont devenus plus modestes, ils ont rabattu de leur souveraineté, pour partie en élaborant des critères moins impérialistes, pour partie en négociant des conventions bilatérales tendant à éviter les doubles impositions (v. ss 58). La territorialité de l'impôt sur le revenu français est ainsi délimitée de deux façons, en distinguant le cas où il n'existe pas de convention bilatérale (**§ 1**), de celui où interfère une telle convention (**§ 2**). Elle veille au respect de la progressivité de l'impôt par l'application de la règle du taux effectif global (**§ 3**).

§ 1. Les règles applicables en l'absence de convention bilatérale

202 L'article 4 A du CGI trace le cadre qui est alors applicable :

– si la personne a son domicile fiscal en France, elle y sera imposée sur l'ensemble de ses revenus, quel que soit l'endroit de leur perception (**A**) ;

– si elle n'a pas son domicile fiscal en France, elle y sera imposée à raison de ses revenus de source française (**B**).

internationalscholarvox.com:ENCG Marrakech:1442284288663:196.113.25.73:1557236765

A. La notion de domicile fiscal

203 Elle est explicitée par l'article 4 B du CGI qui l'envisage dans quatre cas ; que la situation du contribuable corresponde à l'un de ces cas et il sera alors considéré comme résident fiscal français, partant il sera imposé en France sur l'ensemble de ses revenus, déduction faite éventuellement des impôts déjà acquittés dans l'État de perception.

204 Ces quatre cas sont les suivants :

– lorsque la personne a en France son foyer, c'est-à-dire le lieu où résident son conjoint et ses enfants (CE 12 mars 2010, n° 311121, *RJF* 6/2010, n° 558 ; CE 22 juin 2016, n° 386131, *M. et Mme Kern*, *Dr. fisc.* 2016, comm. 590) ;

– lorsqu'elle a en France son lieu de séjour principal ; ce critère est rempli lorsqu'elle passe en France plus de 183 jours au cours d'une année civile, quelles que soient les conditions du séjour : continu ou discontinu, à l'hôtel ou en location ; mais un séjour plus bref peut suffire, du moment qu'il est le plus important en durée ;

– lorsqu'elle exerce en France une activité professionnelle, salariée ou non ; elle peut toutefois échapper à la qualification de résident si elle montre que cette activité est exercée à titre accessoire. La preuve peut être apportée par tous moyens, et doit privilégier le temps passé plutôt que de se polariser sur le montant des rémunérations respectives ;

– lorsqu'elle a en France le centre de ses intérêts économiques, c'est-à-dire son quartier général, le lieu de ses principaux investissements ou la source principale de ses revenus (CA Paris 21 oct. 2010, n° 08-3660, *RJF* 2/2011, n° 130).

205 L'impérialisme de ces critères est patent et ne manquera pas de soulever des difficultés importantes pour le contribuable concerné, heureusement rare du fait de la multiplication des conventions.

B. L'imposition des revenus de source française

206 Elle frappe le contribuable qui est résident fiscal à l'étranger. La loi distingue selon qu'il dispose (**1**) ou non (**2**) d'une résidence en France.

1. Le contribuable dispose d'une résidence en France

207 L'article 123 *bis* du CGI impose les résidents fiscaux français sur les revenus que leur procurent les actifs monétaires ou financiers détenus par l'intermédiaire de structures implantées à l'étranger et qui y bénéficient d'un régime fiscal privilégié, ceci même lorsque les revenus ne sont pas distribués. Ce dispositif est le symétrique de l'article 209 B applicable aux personnes morales (v. ss 925).

208 Ce texte, difficile à appliquer, n'est appelé à jouer qu'en l'absence de convention bilatérale.

2. Le contribuable ne dispose pas d'une résidence en France

209 Le contribuable sans résidence en France est imposé sur les revenus dont il a la disposition en France, tels des loyers, une pension ou des dividendes. L'article 197 A du Code prévoit alors que l'impôt ne peut être inférieur à 20 % du revenu net imposable, sauf si le contribuable parvient à montrer que le taux moyen qui résulterait de l'imposition en France de la totalité de ses revenus serait inférieur à ce taux, auquel cas c'est le second taux qui s'appliquera à ses revenus français.

§ 2. Les conséquences de la supériorité d'une convention bilatérale

210 Cette supériorité est, pour le juge fiscal, relative. Il estime en effet qu'elle concerne exclusivement sa fonctionnalité – c'est-à-dire éliminer les doubles impositions – mais que dans la mesure où seule la loi interne crée un régime fiscal, c'est d'abord à celle-ci qu'il convient de donner priorité. Cette subsidiarité des conventions internationales (v. ss 70) repose sur une jurisprudence ancienne et constante (CE 17 mars 1993, n° 85894, *RJF* 5/93, n° 612, av. concl. J. Arrighi de Casanova), et ceci même lorsque la convention définit de manière autonome une notion, par exemple celle de résident (CE 11 avr. 2008, n° 285583, *RJF* 7/08, n° 769). En matière de résidence, la priorité doit donc être donnée à l'application du droit interne : un contribuable est résident par

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1449922:88866161:196.123.29.78:1587236765

application de la loi interne de référence ; au cas où il peut être revendiqué comme résident des deux États par application des deux législations nationales, il faudra alors départager en appliquant les critères définis par les conventions. Ces dernières privilégient, par élimination successive, le centre des intérêts affectifs, puis le centre des intérêts vitaux, le lieu de séjour habituel et, enfin, la nationalité si besoin est.

211 L'intérêt de déterminer la résidence fiscale du contribuable réside dans le rattachement à cette notion de l'imposition des revenus de capitaux mobiliers, des salaires des frontaliers et de l'imposition des revenus professionnels. Ce choix des hautes parties contractantes n'exclut pas la possibilité pour l'État de la source d'opérer une retenue – sur les dividendes par exemple – mais elle constituera dans ce cas un crédit d'impôt imputable sur l'impôt dû dans l'État de résidence du bénéficiaire (v. ss 63).

212 Ces dispositions prévalent sur la loi française mais si les critères qu'elles définissent se révèlent insuffisants c'est une commission bilatérale, composée de représentants des deux administrations, qui s'efforcera de résoudre le conflit de concurrence dont pâtit le contribuable.

§ 3. La règle du taux effectif global

213 Lorsqu'un foyer fiscal perçoit des revenus imposables en France et d'autres imposables à l'étranger, la déclaration de revenus qu'il devra déposer auprès de l'administration fiscale française inclura les revenus de source étrangère, ceci afin de déterminer le taux moyen d'imposition de ses revenus en tenant compte de leur volume total et non pas uniquement de ceux imposables en France. Ainsi sera conservé le caractère progressif de l'impôt. La cotisation d'impôt qui sera réellement acquittée en France sera égale au produit de cet impôt par le rapport des revenus français au regard du total des revenus du foyer fiscal.

214 Si par exemple, les revenus imposables en France représentent les 2/3 des revenus du foyer fiscal, l'impôt dû en France sera égal aux 2/3 de l'impôt calculé sur la totalité des revenus.

internationalscholarvox.com:ENCG Marrakech:1480224228866:1961113:297581582286765

215 Ainsi délimité, le champ d'application de l'impôt sur le revenu global apparaît cohérent. Pour des raisons qui doivent plus à l'histoire qu'à la rationalité la loi appréhende en réalité une succession de revenus catégoriels.

Bibliographie

BERGERES (Maurice-Christian), « Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales », *Dr. fisc.* 2005, nº 36, p. 1328.

BOKDAM-TOGNETTI (Émilie), « Fiscalité des résidents à Monaco : comme un ouragan jurisprudentiel », *RJF* 7/2014, p. 636 à 642.

CASTAGNEDE (Bernard), *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 3e éd., 2010.

DIEU (Frédéric), « Des nouvelles du domicile fiscal. À propos de quelques décisions récentes du Conseil d'État relatives aux notions de foyer et de centre des intérêts économiques », *Dr. fisc.* 2010, nº 23, comm. 358.

GLON (Guillaume), « Le Conseil d'État précise le concept de résident dans les conventions fiscales », note sous CE 9 nov. 2015, *min. c/ Landesärztekammer Hessen Versogungswerk*, *Dr. fisc.* 2016, nº 28, comm. 421.

LADREYT (Gilbert), « Lutte contre les mesures fiscales discriminatoires : le TFUE plus efficace que les conventions fiscales bilatérales », *Dr. fisc.* 2014, nº 48, comm. 650.

LOUIT (Christian), « Les relations fiscales franco-monégasques : le droit du plus fort », *Dr. fisc.* 2014, nº 12, comm. 216.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:442224288:88866365:196.113.29.75:1587236765

CHAPITRE 2

La détermination des différentes catégories de revenus

216 Jusqu'en 1948, l'impôt sur le revenu était dit **cédulaire**, c'est-à-dire qu'il existait un impôt par catégories de revenus aussi appelées **cédules**. Dans un second temps, les revenus cédulaires étaient regroupés pour permettre l'application de l'impôt général sur le revenu.

217 Aujourd'hui, il existe un seul impôt général, qui s'applique à la somme de revenus qui sont appréhendés chacun selon les règles propres à sa catégorie. D'ailleurs, l'obligation déclarative du contribuable se traduit par l'obligation pour le foyer fiscal de remplir une déclaration globale (modèle 2042), qui retrace l'ensemble des revenus. Si le foyer fiscal est titulaire de bénéfices industriels et commerciaux, de bénéfices non commerciaux, de revenus fonciers ou de bénéfices agricoles, il devra en outre remplir une déclaration catégorielle.

218 Les catégories de revenus appartiennent en réalité à deux groupes principaux, les revenus professionnels (SECTION 1) et les revenus patrimoniaux (SECTION 2).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442922488861 61:196.113.29.75:1587236765

SECTION 1

LES REVENUS PROFESSIONNELS

219 L'impôt frappe ici les revenus du travail, et la loi distingue quatre catégories selon la nature du travail ou les conditions de son exercice : ce sont les traitements, salaires, pensions et rentes viagères (**§ 1**) qui sont perçus par un travailleur ou un ancien travailleur en situation de dépendance par rapport à un employeur ou un débirentier. Ce sont ensuite les bénéfices industriels et commerciaux (**§ 2**), les bénéfices non commerciaux (**§ 3**) et les bénéfices agricoles (**§ 4**), que l'évolution économique tend à rapprocher autour du concept d'entreprise, raison pour laquelle ils font l'objet d'un nombre croissant de dispositions communes (**§ 5**).

§ 1. Les traitements, salaires, pensions et rentes viagères

220 Cette catégorie est de loin la plus importante sur le plan numérique puisque sur l'ensemble des contribuables soumis à l'impôt sur le revenu, 80 % sont des salariés ou assimilés.

221 Les traitements, salaires et pensions se caractérisent par la parfaite connaissance que peut avoir l'administration fiscale de leur origine, de leur contenu et de leur montant. En effet, le montant réel des salaires, pensions ou rentes doit être déclaré chaque année par le tiers qui l'a versé, qui faute de se soumettre à cette obligation s'expose à des sanctions fiscales. De plus, comme il ne peut pas déduire de son propre revenu comme frais les salaires et pensions qu'il n'a pas déclarés, il ne manque pas de remplir la déclaration dont il s'agit. Il est donc inutile pour un salarié de ne pas déclarer la totalité de ses salaires en pensant que l'administration ne s'en apercevra pas. Ainsi l'impôt sur le revenu, en tant qu'il porte sur les salaires, traitements et pensions, n'est guère susceptible de fraude. Échappent toutefois à l'impôt, en tout en ou en partie, les revenus tirés du travail au noir ainsi que certains pourboires.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442924222886:88861061:3.29.75:1587236765

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022717382:88861196.41:29.75:1582737912

222 Bien qu'imposées dans la même cédule fiscale, les pensions et rentes (**B**) connaissent un régime fiscal différent de celui des traitements et salaires (**A**).

A. Les traitements et salaires

223 Il convient d'examiner successivement la notion fiscale de traitements et salaires (**1**), la détermination du revenu brut (**2**) et la détermination du revenu imposable (**3**).

1. La notion fiscale de traitements et salaires

224 Ont le caractère de salaires au regard de la loi fiscale les sommes payées en exécution d'un contrat de travail ou de louage de services de droit privé ainsi que les traitements des fonctionnaires et agents publics et plus généralement les émoluments et avantages en argent ou en nature reçus par ceux qui se trouvent en situation de subordination vis-à-vis de la personne qui les rémunère (CGI, art. 79).

225 La subordination à l'égard de l'employeur est le critère essentiel pour distinguer les revenus salariaux des revenus de professions indépendantes (BIC, BA, BNC). Le législateur et la jurisprudence ont toutefois fait de ce critère général des applications plus ou moins libres et ce essentiellement dans deux directions.

226 D'abord, la condition de subordination est appréciée de façon relativement extensive à la fois par l'administration et par la jurisprudence qui examine les conditions dans lesquelles l'activité professionnelle est exercée. Elle existe à l'évidence, lorsque le contribuable agit sur instructions de son employeur. Mais elle sera également remplie alors même que l'activité requiert par nature une certaine indépendance. Ainsi, la rémunération du représentant de commerce lié par un contrat de travail à une entreprise sera considérée comme un salaire mais également celle du VRP dit statutaire (C. trav., art. L. 7313-1 s.), pourtant libre de toute subordination.

227 De même sera salarié un médecin qui, hors du domaine médical, devra se conformer aux décisions prises par la direction de l'établissement où il travaille (CE 30 mai 1979, n° 2762, *Dr. fisc.* 1980, n° 10, comm. 531, concl. Martin-Laprade) Par ailleurs la rémuné-

ration reçue par un médecin remplaçant un confrère entre dans la catégorie des traitements et salaires, dans la mesure où ce remplaçant se trouve dans un état de subordination vis-à-vis de son confrère.

Extension plus significative : est qualifiée de salaire, la bourse accordée par un organisme si, en contrepartie, le bénéficiaire doit se conformer aux directives de l'organisme payeur quant à la nature du travail ou des études à entreprendre (CAA Paris, 9 avr. 1996, nº 95-57, *Dr. fisc.* 1996, comm. 805). En revanche, sont exonérées les gratifications versées aux stagiaires lors d'un stage ou d'une période de formation en milieu professionnel (CE 16 juin 2016, nº 398034, *M. M.*, *Dr. fisc.* 2016, comm. 593).

228 Cette condition de subordination connaît en deuxième lieu des aménagements voire des dérogations. Ainsi, certains textes dérogatoires qualifient fiscalement certains revenus de salaires sans exiger qu'ils proviennent juridiquement d'une situation subordonnée. Il en va ainsi des revenus perçus par les travailleurs à domicile, les agents non-salariés des succursales des maisons d'alimentation de détail, les artisans pêcheurs.

De même, sont soumises, selon les règles de droit commun, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires les traitements et salaires ainsi que les indemnités de fonction versés aux parlementaires (CGI, art. 80 *undecies*), au président de la République et aux membres du gouvernement (art. 80 *undecies* A). Il en va de même pour l'indemnité de fonction perçue par les élus locaux soumise au départ à une retenue libératoire de l'impôt sur le revenu qui a été abrogée.

229 Les artistes du spectacle sont imposés dans la catégorie des traitements et salaires pour la rémunération des prestations exigeant leur présence physique, en revanche dans la catégorie des BNC pour les redevances qui leur sont versées pour le produit de la vente ou de l'exploitation d'un enregistrement.

230 La rémunération des dirigeants de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés est qualifiée de salaire « dans la mesure où elle correspond à un travail effectif et n'est pas excessive eu égard à l'importance du service rendu » (CGI, art. 39, 1, al. 1er). La fraction de la rémunération considérée comme excessive, assimilée à une

distribution indirecte de bénéfices, est imposée entre les mains du bénéficiaire non plus dans la catégorie des traitements et salaires mais dans celle des revenus de capitaux mobiliers.

231 Certains revenus sont soumis au régime fiscal des salaires bien qu'ils relèvent par nature des BNC. Il en va ainsi des droits d'auteur perçus par les écrivains et les compositeurs sauf option triennale pour leur maintien dans la catégorie des BNC (v. ss 755). Le bénéfice du régime salarié a été étendu en 2011 à tous les auteurs d'œuvres de l'esprit mentionnées à l'article L. 112-2 du Code de la propriété intellectuelle (CGI. art. 93, 1 *quater*).

De même les agents généraux d'assurances (CGI. art. 93, 1 *ter*) peuvent demander que leur revenu imposable provenant de commissions versées par les compagnies d'assurances soit déterminé selon les règles prévues en matière de traitements et salaires. Toutefois dans les deux hypothèses visées, les sommes perçues doivent être intégralement déclarées par la partie versante à l'administration fiscale.

232 En définitive l'on pourrait soutenir que la catégorie des traitements et salaires n'est plus définie par la nature ou les caractères d'une activité mais par l'énumération des revenus soumis à l'impôt dans ladite catégorie.

2. La détermination du revenu brut

233 La détermination du revenu brut se fonde sur un principe assorti d'exceptions relativement nombreuses.

a. Le principe

234 Sont imposables toutes les formes de rémunération.

Il est pratiquement impossible de les énumérer toutes, tant elles sont nombreuses et diverses.

235 Est d'abord retenu le salaire proprement dit, qu'il soit fixe ou proportionnel. S'y ajoutent toutes les rémunérations accessoires aux formes les plus diverses telles que les primes de rendement, les participations aux bénéfices, les cadeaux à l'occasion d'un mariage ou d'une naissance, les indemnités de résidence, les indemnités de logement et, de façon plus générale, toutes les indemnités non destinées à couvrir des frais d'emploi. Les indemnités journalières de Sécurité sociale sont, sauf exceptions, égale-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022713328:88866:1061326978:158737912

ment imposables ainsi que les allocations de chômage. Il en va de même des sommes prêtées par l'employeur et pour lesquelles le remboursement a été abandonné.

236 Depuis le 1er janvier 2011 (CGI, art. 80, al. 4), à la suite de la polémique suscitée par l'indemnisation du préjudice moral qui aurait été causé à Bernard Tapie dans l'affaire de la vente de la firme Adidas par le Crédit lyonnais, **les indemnités** perçues au titre d'un préjudice moral fixées par décision de justice sont imposées comme des traitements et salaires pour la fraction excédant un million d'euros. Ce faisant, le législateur a infirmé la jurisprudence du Conseil d'État selon laquelle « par principe, sont hors d'atteinte de l'impôt sur le revenu **les indemnités** qui sont versées en réparation d'un préjudice moral, corporel ou matériel » (CE 18 juin 1990, req. n° 74742, *Le Roux c/ ministre de l'Économie, des finances et de l'industrie, Lebon* 1990. 116).

237 Sont à inclure dans l'assiette de l'impôt tous les avantages en nature. On retiendra à titre d'exemples significatifs : la mise à disposition du contribuable d'un logement gratuit, la mise à disposition d'un véhicule automobile en vue d'une utilisation personnelle, la fourniture gratuite ou à prix réduit de chauffage, d'éclairage, de téléphone ou de billets de chemin de fer. Les règles d'évaluation de l'avantage en nature sont alignées sur celles prévues pour le calcul des cotisations de sécurité sociale.

238 Est également imposable la prise en charge, par l'employeur, de travaux de construction ou de réparation de l'habitation du contribuable. Ces avantages en nature sont évalués en principe d'après leur valeur réelle (CE 29 juill. 1983, n° 33.573, *M. X..., Dr. fisc.* 1984, n° 52, comm. 2368).

239 Si l'avantage en nature procuré au salarié donne lieu à une retenue sur le salaire, c'est la rémunération avant retenue qui doit être prise en considération. Toutefois, l'administration se réserve le droit de vérifier si la retenue ainsi effectuée n'est pas sensiblement inférieure à la valeur des avantages en nature auxquels elle est censée correspondre et si les intéressés n'ont pas bénéficié d'un notable supplément de rémunération, par le biais d'une atténuation du montant de cette retenue.

240 Les « allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi » (CGI, art. 81-1) quelle que soit leur forme – remboursements forfaitaires ou remboursement de frais réels – sont exonérées, le salarié ne bénéficiant à l'évidence d'aucun enrichissement. Toutefois, les remboursements de frais sous forme d'allocations forfaitaires, lorsqu'ils sont alloués à des dirigeants de sociétés ou aux salariés dont la rémunération excède celle du dirigeant le moins rétribué (CGI, art. 80 *ter*), sont soumis à l'impôt. Par-là, le législateur a voulu lutter contre une évasion fiscale trop facile : au lieu de demander une augmentation de salaire, les dirigeants de sociétés se faisaient accorder une allocation forfaitaire fortement majorée pour frais, par hypothèse exonérée. En revanche, le remboursement de frais réels sur pièces justificatives est exonéré.

Il est des contribuables qui font l'objet de dispositions spécifiques. Il en va ainsi des gérants de sociétés à responsabilité limitée qui pendant longtemps ne pouvaient être considérés comme fiscalement salariés que s'ils étaient minoritaires. Depuis 1996, cette condition a disparu : les gérants majoritaires voient désormais leurs rémunérations déterminées comme en matière de traitements et salaires, même s'ils demeurent pour la forme soumis à une règle générale édictée à l'article 62 du CGI relatif aux rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés.

S'agissant de la participation aux résultats de l'entreprise (v. ss 1001), le salarié se voit conférer un choix ; soit il perçoit immédiatement les sommes relevant de la participation soit il accepte qu'elles demeurent indisponibles pendant cinq ans. Le choix emporte des conséquences fiscales : tandis que les sommes versées immédiatement sont imposables à l'impôt sur le revenu, celles versées à l'expiration de la période d'indisponibilité sont exonérées d'impôt sur le revenu mais restent soumises à la CSG et à la CRDS.

b. Les exceptions conduisant à l'exonération de certains revenus

241 Là aussi on retiendra quelques exemples significatifs, parmi la longue liste de l'article 81 du CGI. On mentionnera d'abord des exonérations de caractère social. C'est le cas de toutes les presta-

internationalscholarsvx.com:NCC Nanaeen:1022110322:88866651:1961:3.2:29:75:1587237912

tions d'aide à la famille, notamment les allocations familiales – encore que leur exonération soit de plus en plus discutée et contestée – les tickets restaurant financés par l'entreprise dans une limite fixée chaque année, les chèques vacances et la prime d'activité (CGI, art. 81-9° *quinquies* et CSS, art. L. 841-1). Sont également exonérées, dans la limite annuelle de trois fois le montant du SMIC mensuel, les rémunérations perçues par les jeunes gens âgés de moins de 26 ans exerçant une activité salariée pour financer leurs études (CGI, art. 81, 36°). Cette exonération qui suppose l'exercice d'une option est indépendante du régime fiscal de l'intéressé, lequel peut aussi bien être personne à charge que soumis à une imposition autonome.

Les salaires versés aux apprentis sont exonérés d'impôt sur le revenu dans la limite du montant annuel du salaire minimum de croissance (CGI, art. 81 *bis*).

242 L'article 81 du CGI consent également des exonérations de reconnaissance nationale, par exemple les traitements attachés à la Légion d'honneur et à la médaille militaire (CGI, art. 81, 7°). Sont également exonérées les gratifications reçues à l'occasion de l'obtention de la médaille du travail ainsi que les vacations horaires des sapeurs-pompiers volontaires.

Les salariés domiciliés en France qui sont envoyés par leur employeur à l'étranger peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison des salaires perçus en rémunération de leur activité à l'étranger. Cette exonération est, suivant le cas, totale ou partielle (CGI, art. 81 A, I, al. 1er).

243 Posent problème les **indemnités** de rupture du contrat de travail, dont le régime est exposé à l'article 80 *duodecies* du CGI. Cet article pose le principe de l'imposition des **indemnités** en l'assortissant d'exceptions qui conduisent à des exonérations (CE 24 janv. 2014, n° 352949, *M. Jarnoux, Dr. fisc.* 2014, n° 12, comm. 217, *BDCF* 4/2014, n° 42).

Il en est ainsi des indemnités telles les indemnités de licenciement versées en cas de licenciement irrégulier, (CAA Paris 25 oct. 2011, *Ministre c/ M. Eveno, Dr. fisc.* 2012, n° 6 comm. 132) qui sont totalement exonérées, de même que celles versées dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1092213924:88866153:196.200.176.177:1587237912

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1027317799:88866161:196.12.238.75:1587237912

244 Les autres, sauf cas particuliers, ne le sont que partiellement à hauteur du plus élevé des trois montants suivants :

– le montant prévu par la convention collective ou, à défaut, par la loi ;

– la moitié de l'indemnité de licenciement perçue ;

– le double du montant de la rémunération annuelle brute perçue par le salarié au cours de l'année civile précédant la rupture de son contrat de travail.

245 Toutefois l'application de cette disposition ne peut entraîner une exonération supérieure à six fois le plafond annuel de la Sécurité sociale, soit 235 368 euros pour l'année 2017.

246 Lorsque le salarié quitte volontairement l'entreprise pour bénéficier d'une pension de retraite, l'indemnité de départ est imposable. Il en va de même pour une indemnité de rupture anticipée d'un contrat à durée déterminée. Si le salarié perçoit une indemnité pour réparation d'un préjudice moral prononcée par décision de justice, elle est imposable pour la fraction excédant 1 million d'euros (v. ss 236).

247 Qu'il s'agisse d'indemnités de licenciement ou d'indemnités de départ à la retraite le contribuable peut sur option bénéficier (v. ss 753) du système du quotient (CGI, art. 163-0-A) ou du régime de l'étalement sur l'année de perception et les trois années suivantes (CGI, art. 163-A), pour limiter la progressivité.

3. La détermination du revenu imposable

248 La détermination du revenu imposable s'opère en déduisant les charges de nature sociale (**a**) ou professionnelle (**b**).

a. Les charges de nature sociale

249 L'article 83-1 du CGI autorise la déduction, sans condition ni limite, des cotisations salariales qui se rapportent au régime obligatoire de Sécurité sociale, de retraite et de chômage. En revanche ne sont pas déductibles, les cotisations versées par les salariés à des mutuelles ou à des compagnies d'assurances pour obtenir des prestations complémentaires à celles de la Sécurité sociale. De même n'est pas déductible la Contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS), contrairement à la Contribution sociale

généralisée (CSG), qui est déductible pour une partie de son montant (v. ss 837).

250 D'un autre côté, les cotisations ou les primes versées aux organismes de retraite et de prévoyance complémentaires auxquels le salarié est affilié à titre obligatoire sont déductibles à l'exclusion des régimes dits « sur-complémentaires » institués par accords d'entreprise. Depuis 2004, les cotisations versées dans un plan d'épargne pour la retraite populaire (PERP) sont déductibles dans la limite de 10 % des revenus professionnels nets de chaque membre du foyer fiscal, dans la limite de huit fois le plafond annuel de la sécurité sociale, soit une déduction maximale de 31 382 euros pour les versements de 2017.

251 Le revenu ainsi déterminé est souvent qualifié de semi-brut. C'est sur lui que s'impute la déduction des frais professionnels.

b. La déduction des frais professionnels

252 Déduits du revenu semi-brut, les frais professionnels sont définis comme étant les frais nécessités par l'exercice de la profession salariée en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu imposable. Au titre d'une année donnée, la déduction peut être opérée, sur option du contribuable, soit forfaitairement soit en justifiant des frais réellement exposés (CGI, art 83, 3°).

253 **La déduction forfaitaire.** Le contribuable bénéficie de plein droit d'une déduction forfaitaire qui est fixée à 10 % du montant du revenu semi-brut. En fait, elle s'applique dans tous les cas où le contribuable n'a pas demandé la déduction des frais réels. Elle est de ce fait le régime de droit commun et bénéficie à chaque membre du foyer fiscal.

254 Ce mode d'évaluation dispense le contribuable d'apporter la justification de ses frais professionnels. Elle est un droit absolu auquel l'administration ne peut pas s'opposer même s'il est patent que le contribuable ne supporte pas les frais professionnels correspondants (CE 9 oct. 1981, n° 22808, *Dr. fisc.* 1982, n° 5, comm. 188, concl. Verny ; *RJF* 1981, n° 11, comm. 506, chron. Léger).

255 Afin d'avantager les contribuables à salaire modeste, le législateur fiscal a institué un minimum de déduction (426 euros pour 2017). En d'autres termes, tout salaire annuel inférieur à 4 260 euros a droit à ce minimum de déduction.

256 À l'inverse, afin de ne pas trop favoriser les contribuables à revenu élevé dont les frais professionnels n'augmentent pas systématiquement dans la même proportion que le salaire versé, il est prévu un maximum de déduction, fixé à 12 183 euros, pour les salaires perçus en 2017.

257 Les journalistes sont arrivés à extorquer au législateur un privilège de taille (CGI, art. 81-1°) : leur rémunération échappe à l'impôt sur le revenu à hauteur de 7 650 euros comme étant une allocation pour frais exonérée sans qu'ils aient à apporter la justification de ces frais (CE 20 nov. 2013, n° 349956, *M. B.*, *Dr. fisc.* 2013, n° 48, Act. 629). De surcroît, ils bénéficient de l'exonération des allocations pour frais d'emploi (v. ss 240) versées le cas échéant par leur employeur.

258 **La déduction des frais réels.** La déduction des frais professionnels réels peut être effectuée par les contribuables qui pensent y trouver avantage. L'option est annuelle et propre à chaque membre du foyer fiscal qui relève des traitements et salaires. Les contribuables renoncent de ce fait à toute déduction forfaitaire. Un état détaillé des frais réels doit accompagner la déclaration de revenu. Les contribuables doivent de surcroît ajouter aux salaires **les indemnités** forfaitaires pour frais qu'ils ont perçues de même que les remboursements de frais. La réalité, le caractère professionnel et le montant des frais doivent être justifiés par le contribuable (CAA Lyon 7 févr. 2012, *M. et Mme Bernard, Dr. fisc.* 2012, n° 37, comm. 432).

L'administration est souvent prompte à remettre en cause la nature et le montant de certaines de ces dépenses. Faute de justification, elle peut substituer au chiffre déclaré la déduction forfaitaire de 10 %.

Il serait vain de donner une énumération des frais professionnels, qui varient avec la nature de chaque profession. On se contentera de mentionner quelques exemples. Ainsi, les frais de transport ont fait l'objet d'une disposition spécifique, codifiée à l'article 83, 3° du CGI. Les frais exposés par le contribuable pour se rendre à son lieu de travail et en revenir sont déductibles sans autre justification que celle de leur matérialité jusqu'à une distance de 40 km entre le domicile et le lieu de travail. Si le trajet

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022113923:88865196:196.113.99.78:1582287912

excède cette distance, les frais exposés doivent, pour être déductibles, être justifiés par des impératifs d'ordre personnel (état de santé) ou d'ordre familial (lieu de travail du conjoint ou du concubin). L'ensemble de ces dispositions est interprété de manière libérale par le juge, qui admet même la déductibilité simultanée des frais de transport et de double résidence lorsque les membres du couple occupent des emplois dans des localités éloignées (CE 6 oct. 2004, *RJF* 12/04, nº 1245).

259 Est admise la déductibilité des intérêts de l'emprunt contracté pour acquérir une participation dans la société qui emploie le salarié, dès lors que cette acquisition est directement utile à l'exercice de l'activité, sans être pour autant indispensable à sa poursuite (CE 25 oct. 2004, nº 255092, *Boutourlinski, Dr. fisc.* 2005, nº 8, comm. 224, concl. E. Glasser ; *RJF* 1/05, nº 27 : pour un expert-comptable salarié).

260 De même les frais de scolarité d'un étudiant sont déductibles de l'indemnité qu'il perçoit à l'occasion d'un stage (CAA Lyon 7 févr. 2012, nº 10YL01110, *M. et Mme Bernard, Dr. fisc.* 2012, nº 37, comm. 432).

261 À noter qu'il est admis qu'un déficit puisse être constaté dans la catégorie des traitements et salaires par suite de déduction de frais réels (CE 2 juin 1983, nº 32531, *RJF*, 1983, nº 8-9 p. 426, concl. Rivière). Il est alors déductible du revenu global et reportable sans limitation particulière sur le revenu global des années suivantes.

262 En pratique, 95 % des contribuables recourent à la déduction forfaitaire, ce qui d'après le Conseil des impôts attesterait que le taux de 10 % excède le montant des frais professionnels. Pour ce qui est de la déduction des frais réels, à défaut de comptabilité, leur justification est soumise au pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale, qui paraît sur ce point rigoureuse (CAA Lyon 14 juin 2012, *M. et Mme Renault, Dr. fisc.* 2012, nº 42, comm. 481, note P. Monnier).

B. Les pensions et rentes viagères

263 Sont imposables comme les salaires et traitements, les pensions de retraite lesquelles constituent des salaires différés, mais aussi,

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:902213928:88866351:196.113.28.75:1587237912

par assimilation toutes autres pensions et rentes viagères à l'exception des rentes constituées à titre onéreux qui, elles, sont assimilées aux revenus de capitaux mobiliers.

1. La définition du revenu imposable

264 Il convient d'opposer les pensions proprement dites aux rentes viagères.

Les pensions peuvent être définies comme étant des allocations qui représentent la contrepartie de droits acquis à raison d'une activité exercée antérieurement (pension de retraite et de vieillesse), la contrepartie d'une réduction ou d'une perte de capacité (pension d'invalidité) ou qui constituent des secours à certaines personnes (pension alimentaire).

265 Sont imposables dans cette catégorie entre autres, les pensions de retraite servies par l'État et par les caisses spécialisées, les allocations de vieillesse ou d'invalidité ainsi que les pensions alimentaires versées, soit entre ascendants et descendants en vertu des articles 205 et suivants du Code civil, soit en cas de séparation de corps ou de divorce en vertu d'un jugement. Au contraire, les versements effectués à titre de libéralités ne donnent pas lieu à imposition (v. ss 724).

266 Existent des exonérations parmi lesquelles il faut citer les pensions militaires d'invalidité, les pensions versées aux victimes civiles de la guerre, les prestations familiales et les prestations servies aux victimes d'accidents du travail (pour moitié) (CGI, art. 81, 8°).

267 La rente viagère, de son côté, est une allocation qu'une personne appelée débirentier s'engage à payer à une autre personne appelée crédirentier pendant la vie de celle-ci. Elle est constituée à titre gratuit si le contrat ne comporte pas pour le bénéficiaire la cession préalable d'un capital immobilier ou mobilier.

268 Elle est à titre onéreux lorsque le crédit-rentier cède volontairement au débit-rentier la propriété de biens mobiliers ou immobiliers en contrepartie de versements en espèces échelonnés dans le temps (arrérages). La distinction entre ces deux catégories de rentes est importante pour la détermination du revenu imposable.

2. La détermination du revenu imposable

269 À l'exception des rentes viagères constituées à titre onéreux, le régime fiscal s'est aligné sur celui des traitements et salaires. Le revenu brut des pensions et rentes à titre onéreux est constitué par le montant total des arrérages perçus. Peuvent être déduites du revenu brut, les cotisations de caractère social incombant obligatoirement au pensionné ou au rentier. N'exerçant pas de profession, les contribuables en question n'ont droit à aucune déduction pour frais professionnels. Toutefois sur demandes réitérées des intéressés, le législateur fiscal a fini par leur accorder en 1979 une déduction forfaitaire de 10 % pour faire face aux frais de troisième âge occasionnés par la fragilité de la santé liée à la vieillesse. Cette déduction comporte un minimum, fixé à 379 euros par pensionné et un maximum fixé à 3 715 euros par foyer fiscal (et non par individu, à la différence de la solution retenue pour les contribuables en activité). Ces abattements sont nettement plus bas que pour les traitements et salaires. C'est ce qui justifie de les distinguer des autres formes de revenus. Ces limites sont révisées chaque année (v. ss 775).

270 La Cour des comptes, dans son rapport sur la Sécurité sociale de 2012, préconise la suppression de cette déduction de 10 % l'estimant injustifiée au motif que les retraités n'exercent pas de profession. Par ailleurs, plus la pension est élevée plus la déduction est importante alors que les personnes à revenus modestes n'en bénéficient pas puisqu'elles ne sont pas imposables. Sur protestations des retraités, le gouvernement, malgré plusieurs tentatives, n'a pas suivi cette recommandation. Pour certains auteurs « C'est un phénomène de psychologie fiscale intéressant. Lorsque des contribuables ont longtemps bénéficié d'un avantage, ils ne supportent pas qu'on le leur supprime alors que la mesure n'a plus de raison d'être » (Christophe de la Mardière, *Droit fiscal général*, p. 114). Il est vrai que le poids électoral des contribuables concernés (15 millions de foyers fiscaux en 2016) est particulièrement important.

271 L'imposition des rentes viagères à titre onéreux connaît un régime spécifique. Pour tenir compte du fait qu'une partie de ces sommes ne présente pas la nature d'un revenu mais compense en réalité

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2102271362:88866613:196.200.176.175:1587287912

l'appauvrissement du crédirentier résultant de son dessaisissement, les arrérages ne sont imposés que pour une fraction de leur montant qui est déterminée forfaitairement d'après l'âge du crédirentier lors de l'entrée en jouissance de la rente. Elle est fixée par l'article 158-6° du CGI :

- à 70 % si l'intéressé est âgé de moins de 50 ans ;
- à 50 % s'il est âgé de 50 à 59 ans inclus ;
- à 40 % s'il est âgé de 60 à 69 ans inclus ;
- à 30 % s'il est âgé de plus de 69 ans.

272 La fraction de rente viagère ainsi définie est soumise à l'imposition dans les mêmes conditions que les revenus mentionnés à l'article 124 du CGI, c'est-à-dire selon le régime des créances, dépôts et cautionnements (v. ss 632) et n'ouvre donc pas droit à l'abattement de 10 %.

La rente viagère servie au titre de dommages-intérêts pour la réparation d'un dommage corporel est exonérée (CGI, art. 81-9 *bis*).

273 Il convient de noter que les pensions versées par les régimes facultatifs de retraite aux élus locaux sont imposées comme les rentes viagères à titre onéreux (CGI, art. 80 *unidecies* B).

Bibliographie

BAYART (Gilbert), « La déduction des frais de transport des salariés : une évolution réaliste », *Dr. fisc.* 1996, n° 12, p. 411 à 414.

COLOMBIE (Philippe), « Fiscalité du départ à la retraite du dirigeant de PME », *BF Lefebvre* 8-9/2013, p. 437 à 450.

GOULARD (Guillaume), « Frais professionnels des salariés : assouplissement des règles de déductibilité des frais de déplacement », *RJF* 1994, n° 1, p. 2 à 5.

GUTMANN (Daniel), « Brèves remarques sur l'ambiguïté fiscale du salariat », *Dr. fisc.* 2016, n° 9, comm. 187.

TUROT (Jérôme), « Le charme discret des avantages en nature », *RJF* 1991, n° 7, p. 511.

TUROT (Jérôme), « Indemnités de licenciement : quand le Conseil d'État se fait juge de paix », *RJF* 1991, n° 4, p. 235 à 238.

§ 2. Les bénéfices industriels et commerciaux

274 Ces revenus rémunèrent une activité déployée par un professionnel indépendant (le plus souvent commerçant en nom propre). La formation de cette rémunération imposable est le fruit du travail déployé par l'entrepreneur qui utilise, pour exercer son activité professionnelle, le concours de collaborateurs salariés et d'équipements productifs. Ce revenu est donc la résultante du travail personnel du contribuable, de la plus-value sur le travail d'autrui et du rendement du capital investi.

275 Dans le dessein d'assurer la neutralité de l'impôt au regard des choix de l'entrepreneur et l'égalité des opérateurs devant les charges publiques, le législateur a veillé à édicter des règles identiques pour déterminer le résultat imposable d'une entreprise individuelle relevant des BIC et celui d'une société de capitaux assujettie à l'impôt sur les sociétés. Cette identité de régime assure la neutralité puisque le créateur d'entreprise ne sera pas influencé dans le choix de sa forme juridique. En revanche, le mode d'imposition de ce bénéfice imposable variera, puisque le bénéfice de l'entreprise individuelle sera ajouté aux autres revenus du foyer fiscal pour y subir l'impôt progressif sur le revenu (v. ss 775), tandis que le bénéfice de la société de capitaux sera soumis au taux proportionnel de l'impôt sur les sociétés (v. ss 1014). Toutefois, c'est le même régime d'exonération qui s'appliquera aux bénéfices des entreprises nouvelles (v. ss 896). En vérité l'entrepreneur optera probablement pour la création d'une société mais ce choix sera commandé par des raisons qui devront surtout au statut fiscal du dirigeant et aux possibilités de limitation de sa responsabilité pécuniaire en cas de liquidation judiciaire.

A. La délimitation de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux

276 Elle doit être menée au regard des personnes assujetties (**1**) avant d'envisager la notion de revenu imposable dans cette catégorie (**2**).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech

1. Les personnes assujetties

277 Le contribuable est ici une personne physique qui perçoit des bénéfices à raison de son activité ou bien il est associé d'une société de personnes qui exerce le même type d'activité sans avoir opté pour l'impôt sur les sociétés : société en nom collectif, société en commandite simple, société de fait, groupement d'intérêt économique ou encore SARL de famille ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes. Dans ce cas le processus d'imposition laisse de côté la société, qui est qualifiée de transparente, pour s'intéresser à l'associé, qui sera considéré comme titulaire de la quote-part de bénéfice (ou de déficit) correspondant à ses droits dans ladite société. Il sera qualifié de bénéfice industriel ou commercial et soumis comme tel à l'impôt sur le revenu, sauf si l'associée est elle-même une société assujettie à l'impôt sur les sociétés.

2. La notion de revenu imposable

278 L'article 34 du CGI considère comme bénéfices industriels et commerciaux les profits tirés de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale (**a**). L'article 35 y ajoute les bénéfices réalisés par certaines personnes physiques, même non commerçantes (**b**), tandis que l'article 155 intègre dans la catégorie les bénéfices agricoles ou non commerciaux que vient à réaliser le contribuable commerçant (**c**). Depuis 1996 il faut également distinguer entre BIC professionnels et non professionnels (**d**), étant précisé que le juge de l'impôt a posé le principe de la liberté d'affectation comptable (**e**).

a. Renvoi du droit fiscal au droit commercial

279 Le critère de l'exercice de la profession commerciale est un renvoi du droit fiscal au droit commercial et les profits imposés dans cette catégorie seront issus de l'accomplissement – répété puisque la loi fiscale parle de l'exercice d'une profession – d'actes de commerce au sens des articles L. 110-1 et 2 du Code de commerce : il s'agit essentiellement d'achats de biens pour les revendre, d'opérations de fabrication et de prestations de services.

280 Le renvoi au droit commercial est limité puisque les revenus du contribuable seront appréhendés dans cette catégorie même s'il n'est pas inscrit au registre du commerce ou des métiers : le réa-

lisme du droit fiscal et l'égalité devant les charges publiques se conjuguent pour imposer cette solution qui aboutira à imposer le commerçant de fait *comme* le commerçant régulièrement inscrit. En pratique, tout entrepreneur individuel est assujetti dans la catégorie des BIC, quelle que soit la taille de son entreprise dont il faut noter qu'elle ne dispose jamais d'une personnalité juridique distincte de celle de son animateur. Le champ couvert par la catégorie est vaste et les difficultés de frontière sont peu nombreuses : les critères sont simples, la jurisprudence est établie et seules des activités nouvelles peuvent soulever des difficultés d'appréhension.

b. Des contours étendus

281 Les contours de la catégorie sont étendus par détermination expresse de la loi puisque celle-ci répute expressément comme bénéfices industriels et commerciaux les profits résultant d'un certain nombre de situations ou activités, qui ne présentent pas toutes un caractère commercial au regard des autres branches du droit.

282 C'est d'abord le cas de locations qui peuvent être qualifiées de civiles mais dont les revenus sont qualifiés de BIC : rentrent dans cette catégorie les locations d'entreprises ou d'immeubles équipés de leurs moyens de production mais aussi de fonds de commerce par un loueur que la loi commerciale contraint à la radiation du registre du commerce lorsqu'il donne son fonds en location-gérance. Le particulier qui donne en location une habitation meublée ou une entreprise équipée de matériel devra également déclarer les loyers dans la catégorie des BIC. S'il donne en location un immeuble nu le loyer sera considéré comme un revenu foncier (v. ss 566).

283 C'est ensuite le cas des marchands de biens, c'est-à-dire des personnes qui habituellement achètent en leur nom pour revendre, soit des immeubles soit des fonds de commerce ou des parts de sociétés immobilières. La perception d'un revenu dépend ici des diligences déployées par l'opérateur, de même pour les intermédiaires du secteur immobilier, pour les lotisseurs ou pour toute personne qui agit de façon professionnelle et déclarée sur le marché foncier (agent immobilier par exemple).

c. *Extension aux revenus accessoires*

284 L'article 155 du CGI étend le régime des BIC aux revenus accessoires qu'un contribuable commerçant vient à réaliser dans le domaine agricole ou non commercial. Cette imprégnation traduit un souci de simplification du législateur, tant pour le contribuable concerné que pour les agents de l'administration qui seront en charge de son dossier puisque la déclaration de revenus catégorielle BIC couvrira également les deux autres revenus professionnels en dispensant de remplir leur déclaration spécifique. Toutefois le champ d'application de cette mesure est circonscrit par la loi, qui exige que l'activité industrielle ou commerciale soit préexistante aux deux autres, et par la jurisprudence, qui la subordonne à une complémentarité des activités en cause.

d. *Distinction entre BIC professionnels et BIC non-professionnels*

285 L'article 156-1-1° *bis* du CGI distingue entre **BIC professionnels et non professionnels**, en précisant que les déficits issus des seconds ne profiteront pas du droit à imputation sur les autres revenus du foyer fiscal (v. ss 432). Cette volonté législative traduit le souci de mettre un terme aux avantages attachés à certains montages issus de l'imagination fertile de contribuables et de leurs conseils. Nul doute que le terme ainsi mis à leurs espérances les stimulera pour découvrir d'autres plages d'optimisation fiscale.

286 Les termes de l'article 156-1-1° *bis* sont suffisamment imprécis pour englober dans la catégorie des BIC non professionnels toutes les opérations qui peuvent être réduites à de simples placements du contribuable, c'est-à-dire dans lesquelles il ne participe pas de façon directe à la gestion, laissant ce soin à de véritables professionnels qu'il mandate à cet effet. Les pratiques récentes de ce type ont successivement concerné la location de conteneurs et de wagons, les placements dans l'hôtellerie, les logements pour étudiants, les résidences pour personnes âgées, les fermes de cellules photovoltaïques, d'autres formules fleuriront, simplement l'avantage fiscal disparaît pour les montages réalisés à compter de 1996, date d'adoption du texte précité. Or cette possibilité d'imputation du déficit constituait un attrait important puisque le déficit de ces montages était important les premières années, la

clientèle attirée par cette forme de placements était titulaire d'autres revenus catégoriels substantiels et pouvait diminuer par le biais de cette imputation l'impôt dû. La loi a toutefois veillé à considérer comme BIC professionnels l'activité de certains loueurs en meublé et les investissements réalisés outre-mer (v. ss 564).

287 La portée de cette distinction est limitée au sort des déficits, toutes les autres caractéristiques du régime BIC s'appliquent uniformément aux deux modes d'activité.

e. Liberté d'affectation comptable

288 Le Conseil d'État a posé le principe de **liberté d'affectation comptable**. En vertu de ce principe, l'entrepreneur est libre d'inscrire au bilan de l'entreprise les biens et les dettes qu'il veut : aucune disposition ne l'oblige à porter à l'actif de son bilan un immeuble dans lequel il exerce sa profession, alors qu'il peut y inscrire un immeuble sans rapport avec l'exploitation. Dans ce cas, les revenus générés par ces derniers seront pris en compte pour la détermination du résultat imposable de l'entreprise.

Cette liberté connaît deux séries de limites :

– elle ne vaut que pour la détermination du bénéfice industriel et commercial, pas pour la contribution économique territoriale ni pour l'ISF ;

– le noyau dur de l'entreprise, c'est-à-dire le fonds de commerce, les stocks, les créances et les dettes commerciales seront nécessairement affectés à l'exploitation.

B. Les principes gouvernant la détermination du bénéfice imposable

289 Un certain nombre de règles essentielles encadrent la démarche qui, chaque année, part du résultat brut de l'entreprise pour aboutir au bénéfice net qui sera ajouté aux autres revenus du foyer fiscal de l'entrepreneur. Elle part de la théorie du bilan (**1**), prend en compte les règles de territorialité (**2**) et respecte la subordination du résultat fiscal au résultat comptable (**3**).

1. La théorie du bilan

290 L'ossature du processus est constituée par la **théorie du bilan**, que l'article 38 du CGI énonce en deux propositions étroitement articulées :

« 1. Sous réserve des dispositions des articles 33 *ter*, 40 à 43 *bis* et 151 *sexies*, le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

2. Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés… »

291 La détermination du bénéfice imposable a donné lieu jadis à une longue et célèbre controverse entre les entreprises et l'administration fiscale. Les entreprises soutenaient que le bénéfice imposable résultait du compte d'exploitation alors que l'administration fiscale prétendait qu'il apparaissait lorsque l'on comparait deux bilans successifs de l'entreprise.

292 Pour l'essentiel, le compte d'exploitation retrace d'un côté les achats et d'un autre côté les ventes. La différence entre les deux postes constitue soit le bénéfice soit le déficit de l'entreprise. Le compte d'exploitation ne retrace donc que les opérations commerciales ou industrielles de l'entreprise c'est-à-dire les bénéfices réalisés par son activité proprement dite. Selon les entreprises, tenants de la théorie du compte d'exploitation, seul est imposable le bénéfice tel qu'il résulte du compte d'exploitation.

293 En revanche, l'administration défendait la théorie du bilan. Le bilan annuel d'une entreprise, on le sait, évalue tous les éléments de son actif et tous les éléments de son passif à la date d'établissement de ce bilan. Il indique en quelque sorte ce que serait la situation de l'entreprise, actif et passif, si on la liquidait à la date d'établissement de ce bilan. Pour l'administration, le bénéfice d'une entreprise résulte de la comparaison de deux bilans successifs. Un exemple chiffré fera comprendre la position de l'administration.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2102213832:88861611:196.113.29.79:1587237912

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2021192865:88861312:196.113.99.75:1582287912

294 Soit une entreprise qui vend en 2017 pour 400 000 euros un terrain qu'elle a acheté en 2010 pour 80 000 euros. Le bilan de fin d'année de l'entreprise va enregistrer une réduction de 80 000 euros du poste capital immeuble, valeur pour laquelle le terrain figurait au bilan de l'entreprise. Mais on y trouvera un encaissement de 400 000 euros correspondant au prix de vente du terrain.

295 En définitive, par rapport au bilan de l'année précédente, le bilan enregistrera un excédent bénéficiaire de 320 000 euros. En d'autres termes, l'application de la théorie du bilan aboutit à considérer comme étant un élément du bénéfice, toute plus-value apparue entre deux bilans successifs, quelle qu'en soit l'origine et pour aussi étrangère qu'elle soit à l'activité de l'entreprise.

296 Après des hésitations, le Conseil d'État s'est finalement, en 1924, prononcé pour la théorie du compte d'exploitation, contre l'administration fiscale. Pour ce faire il distinguait les bénéfices d'exploitation et les gains en capital ou plus-values, en s'attachant au caractère habituel ou exceptionnel de l'opération qui avait engendré le gain ou la perte. Dans le premier cas, il y avait bénéfice ou déficit d'exploitation, dans le second cas plus-value ou moins-value. Il considérait l'opération comme habituelle, donc susceptible de produire un bénéfice renouvelable, lorsqu'elle entrait dans l'objet normal de l'entreprise. En revanche, lorsque l'opération sortait de l'objet normal, il la considérait comme accidentelle, n'entraînant pas un bénéfice imposable parce que non renouvelable. De ce fait, les plus-values réalisées sur cession d'éléments de l'actif n'étaient pas, selon le Conseil d'État, imposables.

297 Battue devant les tribunaux, l'administration fit consacrer la théorie du bilan par le législateur grâce à la loi du 13 janvier 1941 devenue l'article 38 précité du CGI.

298 Ce régime a été partiellement mis en cause, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2012, par l'article 13 de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2010. Ce texte met en effet un terme aux effets de la théorie du bilan, dans la mesure où il écarte, pour la détermination du résultat professionnel imposable, les produits et les charges dépourvus de lien avec l'exercice de l'activité professionnelle. Cette mise à l'écart prend la forme d'un

retraitement extra-comptable lors de la détermination du résultat fiscal de l'entrepreneur individuel, à moins que ces produits accessoires n'excèdent pas 5 % de l'ensemble des produits de l'exercice, ou bien 10 % de ces mêmes produits dès lors que la condition de 5 % a été satisfaite au titre de l'exercice précédent. Il s'agit là d'une évolution importante des principes gouvernant la détermination du résultat imposable du contribuable BIC.

2. Règles de territorialité

299 Les règles de territorialité qui gouvernent la détermination du bénéfice prennent en compte les exploitations situées en France (CGI, art. 209-I). Si l'opérateur a son domicile fiscal en France le résultat de son exploitation située à l'étranger doit être appréhendé (sur déclaration séparée) comme BIC imposable en France, sauf disposition contraire d'une convention bilatérale (v. ss 58), qui privilégierait le concept d'établissement stable.

3. Subordination du résultat fiscal au résultat comptable

300 Le primat de la règle comptable sur la règle fiscale signifie que le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable de l'entreprise. L'article 38 *quater* de l'annexe III du Code pose cette subordination en même temps que la faculté pour la loi d'y déroger.

Le cadre ainsi tracé implique une comptabilisation préalable (**a**), le respect de la comptabilité d'engagement (**b**) pour une période annuelle (**c**) qui constitue l'exercice (**d**). La comptabilisation est pratiquée hors taxe (**e**) et en euros (**f**).

a. L'application de la règle comptable

301 La comptabilisation des opérations de l'entreprise constitue un préalable nécessaire à la démarche fiscale et s'impose avec rigueur : ainsi une charge ne pourra être déduite du résultat que si elle a d'abord été comptabilisée. Le résultat imposable est donc obtenu à partir du résultat comptable, lequel fait ensuite l'objet d'un retraitement sous forme de rectifications extra-comptables : la loi fiscale est en effet libre de s'affranchir de la règle comptable pour apporter des modifications à la situation livrée par la comptabilité de l'entreprise. Ces modifications en plus ou en moins sont apportées au moyen de la grille de conversion que

Intentionally left blank

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:002213828:88866551:196.132.57.158:1587237912

constitue un des formulaires de la déclaration des BIC dénommé « l'état 2058 A, détermination du résultat fiscal ».

b. La comptabilité d'engagement

302 Au nom de la même cohérence le résultat fiscal de l'entreprise prend en compte les créances acquises, et non pas les recettes encaissées, ainsi que les dettes certaines, et non pas les dépenses qui auraient donné lieu à décaissement effectif. Cette règle plutôt sophistiquée conduit l'opérateur à rechercher le moment exact où son entreprise peut se reconnaître valablement créancière d'une facture émise sur un client ou débitrice d'une facture émise par l'un de ses fournisseurs. Pour les ventes de biens c'est la date de la livraison qui constitue ce moment où l'inscription en comptabilité devient obligatoire, tandis que pour les prestations de services c'est la date d'accomplissement de la prestation. La règle fonctionne de façon symétrique pour les créances détenues par l'entreprise sur ses clients comme pour les dettes qu'elle contracte à l'égard de ses fournisseurs, en pratique cette date coïncide avec celle de la facturation ; en revanche elle est indifférente à la date de paiement même si un acompte est versé avant la livraison ou l'accomplissement de la prestation.

303 Le respect de cette méthode permet à l'entreprise une gestion claire puisqu'elle mesure le volume exact de son activité économique, mais elle se révèle délicate à mener sur le terrain fiscal. En effet, chaque créance acquise est une composante du bénéfice de l'entreprise, donc elle augmente l'assiette de l'impôt, en revanche l'entreprise écartera de son résultat toutes les créances douteuses ou litigieuses dans leur principe ou dans leur montant.

304 Mais la frontière entre l'acquis et le non acquis, entre le certain et l'incertain est parfois délicate à tracer : le contribuable devra être en mesure de justifier ses choix en cas de contrôle par l'administration ; cette dernière mettra en avant le principe de l'indépendance des exercices (v. ss 307) pour corriger le rattachement à un exercice, le contribuable pourra dans les mêmes conditions choisir une solution temporaire telle l'inscription d'une provision pour créance douteuse ou litigieuse (v. ss 415), qui ne majorera pas de façon artificielle son résultat aussi longtemps que la créance n'est pas devenue certaine.

305 Si la réalisation d'une commande s'étend sur plusieurs années, l'entreprise est tenue de comptabiliser comme produits pour chaque exercice les travaux en cours c'est-à-dire la part de cette commande globale qui a été réalisée, de même que seront comptabilisées simultanément les charges que cette production a générées au cours de la même période.

c. Période d'imposition

306 La détermination du résultat est annuelle, en vertu du principe de l'annualité de l'impôt ; il s'agit pour l'impôt sur le revenu de l'année civile (v. ss 193) mais pour les BIC la période d'imposition est l'exercice. Si l'exercice coïncide avec l'année civile le résultat imposable pris en compte sera celui de cette année, s'il ne coïncide pas avec l'année civile le résultat pris en compte sera celui de l'exercice clos au cours de l'année civile au titre de laquelle est établie l'imposition, même s'il s'étend sur une période supérieure à douze mois. Si l'entreprise n'a dressé aucun bilan au cours d'une année civile le résultat prendra en compte les bénéfices de la période qui s'est écoulée depuis la fin de la dernière période imposée.

d. Le principe d'indépendance de l'exercice

307 Le principe de l'indépendance des exercices boucle le système en obligeant le contribuable à se situer dans le strict cadre temporel d'un exercice pour en déterminer les produits et les charges. Autrement dit, un événement postérieur ne permettra pas de remettre en cause les résultats d'un exercice : ainsi de la défaillance d'un client, apprise après la clôture de l'exercice mais avant le dépôt de la déclaration fiscale, qui aurait justifié la constitution d'une provision, l'annulation d'une vente ou la requalification de frais généraux en dépenses amortissables.

e. Une comptabilisation hors taxes

308 La comptabilisation des opérations doit être effectuée hors TVA, l'article 38 A de l'annexe III du Code rejoint ici les dispositions du plan comptable ; puisque le contribuable BIC est assujetti à cet impôt (v. ss 1124) il peut déduire le montant qui grève ses achats, il va donc raisonner « hors taxes » et cette règle de comptabilisation traduit au mieux la vérité économique de l'entreprise ainsi

que la neutralité de la TVA. La loi prévoit toutefois une exception, lorsque la TVA n'est pas déductible, sur certaines immobilisations et services connexes (v. ss 1264). La comptabilisation de ces derniers s'effectuera alors TVA incluse.

f. Une comptabilisation en euros

309 Tous les documents comptables doivent être établis en euros, selon l'article L. 123-22 du Code de commerce, et cette règle envisagée dans sa dimension fiscale entraîne plusieurs implications. Tout d'abord les créances et dettes libellées en monnaie étrangère doivent être converties en euros, selon le cours connu au jour de leur comptabilisation. À la clôture de l'exercice cette conversion sera corrigée pour tenir compte de l'éventuelle variation de change. Aux termes de l'article 38-4 du CGI cet écart de conversion par rapport aux montants initialement comptabilisés sera considéré comme un gain ou une perte de change pour la détermination du résultat imposable.

310 La comptabilisation en euros s'effectue au montant initial, c'est-à-dire sans tenir compte d'une érosion de la monnaie et, partant, sans pouvoir enregistrer une dépréciation des créances voire des dettes de l'entreprise. Ce principe du nominalisme monétaire est doté d'une forte connotation patriotique, il est énoncé à l'article 1895 du Code civil qui l'impose à l'ensemble du système juridique français.

4. Un régime variable selon la taille de l'entreprise

311 Le régime d'imposition du bénéfice imposable participe également des principes gouvernant sa détermination puisque la loi fiscale le fait varier en fonction de la taille de l'entreprise et de son devenir.

a. Le régime de la micro-entreprise

312 La loi de finances pour 1999 a aboli le régime du forfait, qui se contentait de déterminer avec une certaine approximation les obligations fiscales du contribuable de faible activité. Dorénavant, celles-ci sont soumises au régime dit des micro-entreprises, dont le champ d'application est déterminé par un seuil du chiffre d'affaires :

– 82 800 euros hors taxes pour les entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fourni-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1027173928:88866613:196.200.129.75:1587237912

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1227739988616:196.123.20.76:1587237912

tures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement ;

– 33 100 euros hors taxes pour les autres activités, qui ne peuvent être que de prestations de services ; la fourniture de produits devra toujours être accessoire par rapport à l'activité exercée.

313 Si une entreprise exerce des activités relevant des deux catégories, la loi prévoit que le régime micro ne s'appliquera que si le chiffre d'affaires global n'excède pas 82 800 euros et si le chiffre d'affaires afférent à la deuxième catégorie ne dépasse pas 33 100 euros.

314 Même à l'intérieur de ces limites, le régime micro ne peut s'appliquer à des catégories d'entreprises exclues expressément par l'article 50-0, 2 du CGI. Il en est ainsi des sociétés de personnes, des sociétés civiles de moyens, des personnes morales qui ont opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés mais aussi des opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles, les opérations portant sur des immeubles ou des fonds de commerce ainsi que les opérations de location de matériels ou de biens de consommation durable et celles réalisées à titre professionnel sur les marchés à terme.

315 Le résultat de l'entreprise qui remplit les conditions qui viennent d'être décrites sera déterminé de plein droit sous le régime micro, tant pour l'impôt sur le revenu que pour la TVA, mais le contribuable pourra toujours opter pour une imposition déterminée selon un régime réel. L'option est exercée pour une durée d'un an. Elle se renouvelle par tacite reconduction.

316 Les contribuables soumis au régime micro déclarent directement le montant de leur chiffre d'affaires annuel hors taxes dans la rubrique adéquate de la déclaration globale de revenu. Le bénéfice net est calculé après application d'un abattement forfaitaire pour frais, qui est différencié en fonction de la nature de l'activité exercée :

– pour les activités d'achat-revente de marchandises ou de fourniture de logement, l'abattement est fixé à 71 % du montant du chiffre d'affaires ;

– pour les activités de prestations de services, le taux de l'abattement est limité à 50 %.

Dans les deux cas, l'abattement ne peut être inférieur à 305 euros.

317 Cette extrême simplicité se retrouve au niveau des obligations comptables et fiscales : le contribuable doit tenir un livre mentionnant chronologiquement le montant et l'origine des recettes perçues au titre de son activité professionnelle, en distinguant les règlements en espèces des autres modes de règlement et en indiquant les références des pièces justificatives. S'il s'agit de recettes correspondant à des ventes au détail ou à des services rendus à des particuliers, il peut inscrire les recettes de façon globale à la fin de chaque journée lorsque leur montant unitaire n'excède pas 76 euros. Il tient en outre un registre récapitulé par année présentant le détail de ses achats, ce registre étant appuyé des factures et de toutes autres pièces justificatives. Il doit joindre enfin à sa déclaration de revenus un état qui retrace le montant brut des immobilisations affectées à l'exploitation, le nombre de salariés et le montant brut des salaires versés, ainsi qu'un tableau de suivi des immobilisations et des plus ou moins-values de cessions, l'ensemble de ces documents devant permettre l'établissement de la contribution économique territoriale (v. ss 1836) et le contrôle des plus ou moins-values professionnelles.

318 Depuis 2009, le contribuable peut, sur option, adhérer au régime de l'auto-entrepreneur. Il s'acquitte alors auprès d'un seul organisme (l'URSSAF) de l'impôt sur le revenu et de l'ensemble des cotisations de sécurité sociale, chaque mois ou chaque trimestre, et ce au moyen de versements libératoires égaux à un pourcentage du chiffre d'affaires réalisé le mois ou le trimestre précédent. Cette option est possible lorsque le montant des revenus nets du foyer fiscal perçu au cours de la pénultième année N - 2 est inférieur ou égal, pour une part du quotient familial, à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année N - 1 (26 818 euros pour les revenus de 2015, pour une application au 1er janvier 2016). Le taux du versement libératoire est de 1 % pour les entreprises ayant une activité de vente de marchandises ou de fourniture de logements (+ 14 % de prélève-

Intentionally left blank

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022173288:88866961:196.113.29.78:1587237912

ments sociaux), et de 1,7 % pour les entreprises ayant une activité de prestations de services. Les versements ainsi effectués par le contribuable sont libératoires de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année de réalisation du chiffre d'affaires. Ce revenu est ajouté aux autres revenus du foyer fiscal pour appliquer la règle du taux effectif (v. ss 213) à leur imposition.

319 La substitution du régime micro à l'archaïque système du forfait ne représente pas une révolution pour les contribuables, mais a le mérite de les obliger à raisonner davantage en termes d'appréciation réelle de leur activité et, partant, de réfléchir à une optimisation de leur gestion. Pour l'administration fiscale, la mise en œuvre de ce régime est plus complexe mais aussi moins erratique que le système précédent, dans lequel le contrôleur n'ouvrait le dossier du contribuable qu'une fois tous les deux ans et pour deux impôts à la fois. L'égalité devant les charges publiques y trouve son compte, même si les contrôles *a posteriori* effectués par l'administration fiscale seront peu nombreux, compte tenu de la modicité des enjeux.

b. Le régime du réel simplifié

320 Le régime du réel simplifié présente le double avantage de satisfaire à l'idéal de vérité tout en n'accablant pas le contribuable sous des obligations démesurées par rapport à la taille de son entreprise.

Son champ d'application s'insère entre le micro et le régime du réel normal dont il constitue l'antichambre. Il s'applique en effet de plein droit aux contribuables dont le chiffre d'affaires excède les limites du micro sans dépasser 788 000 euros pour la première catégorie ou 238 000 euros pour les prestataires de services, ces limites étant appréciées ici hors TVA. Depuis 2017 elles sont revalorisées tous les trois ans, en fonction de l'évolution des tranches du barème de l'impôt sur le revenu. Bien entendu et comme pour la catégorie inférieure, le contribuable concerné dispose toujours de la faculté d'opter pour le régime supérieur, c'est-à-dire le réel normal.

321 Comme son nom l'indique ce régime oblige le contribuable à déterminer un résultat imposable sincère et exact, tant pour les

BIC que pour la TVA, simplement ses obligations déclaratives et comptables sont allégées par rapport au réel normal. Le régime est applicable également aux contribuables relevant de l'impôt sur les sociétés mais c'est pour les contribuables BIC que la loi est la plus tolérante puisqu'elle agrée la validité des résultats étayés par une comptabilité dite « super-simplifiée », qui n'est en réalité qu'une simple comptabilisation des encaissements et des décaissements de l'entreprise ; en désaccord avec la loi comptable, la loi fiscale dispense même de bilan les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 158 000 euros ou 55 000 euros hors taxe selon l'activité.

322 Le relèvement régulier des limites supérieures du réel simplifié montre la volonté de l'État d'offrir ce régime à un maximum de contribuables, qui ne seront ainsi pas tentés de limiter la croissance de leur entreprise par peur des obligations prévues par le réel normal. Cette formule se révèle un compromis heureux, puisqu'elle développe le souci de vérité chez les contribuables et, ce faisant, les aide à affiner la gestion de leur entreprise, quant à l'État il ne peut qu'apprécier l'amélioration de la qualité du tissu économique.

c. Le régime du réel normal

323 Le régime du réel normal concerne un nombre limité de contribuables relevant des BIC, compte tenu du niveau élevé du plafond d'application du réel simplifié : une entreprise importante est en effet rarement exploitée en nom propre.

324 Les obligations qui incombent au contribuable sont complètes, la loi fiscale, le Code de commerce et le Plan comptable se conjuguent en effet pour deux séries d'obligations. Au long de l'année le contribuable doit tenir et servir un livre-journal, qui retrace les opérations au jour le jour, un grand livre qui reprend les écritures du livre-journal, et un livre d'inventaire qui reproduit les données d'inventaire et les comptes annuels que sont le bilan, le compte de résultat et l'annexe. Ces documents doivent être tenus en conformité avec le plan comptable de la profession et être présentés sur demande de l'administration fiscale.

325 À la clôture de l'exercice l'entreprise doit déposer une déclaration annuelle des résultats dans un délai qui est en principe de trois

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1982113282:88661616:196.200.176.177:1587287912

mois. Ce formulaire 2031 doit être accompagné d'un certain nombre de tableaux qui forment ce qu'il est convenu d'appeler la liasse fiscale. Il s'agit d'abord de tableaux comptables, qui reprennent le contenu des documents prescrits par le Code de commerce (bilan et compte de résultat mais aussi tableaux des immobilisations, des amortissements et des provisions), et de tableaux fiscaux qui reproduisent respectivement la détermination du résultat fiscal déjà évoquée, les déficits et provisions non déductibles, l'affectation du résultat ainsi que les plus-values et moins-values. Si l'entreprise tient une comptabilité analytique et au-delà d'un certain chiffre d'affaires, elle est tenue de communiquer celle-ci.

326 De nombreuses autres informations doivent être jointes, tels les avantages en nature accordés le cas échéant au personnel, le relevé détaillé des cadeaux et frais de réception exposés par l'entreprise et l'affectation des véhicules de tourisme qu'elle possède.

327 L'ensemble de ces documents doit être déposé en principe dans les trois mois de la clôture de l'exercice ; si celui-ci est arrêté au 31 décembre la déclaration devra être déposée avant le 31 mars mais la loi intervient chaque année pour repousser cette échéance. Lorsque la clôture de l'exercice intervient à une autre date la déclaration doit être déposée avant le 28 ou le 29 février de l'année suivante.

d. Le cas de la cessation d'activité de l'entreprise

328 Le régime d'imposition applicable en cas de **cessation d'activité de l'entreprise** reflète la préoccupation de l'État d'éviter la volatilisation de l'assiette imposable. Cette dernière comprend les résultats de la période qui a couru depuis la clôture du dernier exercice jusqu'au jour de l'arrêt définitif de l'exploitation, mais elle englobe également tous les bénéfices demeurés en sursis d'imposition, notamment sous forme de provisions qui ont dorénavant perdu leur justification, ainsi que les plus-values qui étaient latentes et sont dorénavant considérées comme réalisées puisque l'entreprise disparaît en tant que telle et que son actif net va intégrer le patrimoine privé de son animateur.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022717329:88866251:196.200.131.29:1587237912

329 Pour permettre à l'administration d'avoir rapidement connaissance de la disparition de l'entreprise et au Trésor public de recouvrer l'impôt correspondant, l'article 201 du CGI pose le principe de l'imposition immédiate et fixe un délai de quarante-cinq ou soixante jours – selon la taille de l'entreprise – au contribuable ou à ses ayants droit pour déposer une déclaration de résultat correspondant au régime d'imposition de l'entreprise et qui devra retracer cette assiette complète. Dans le même souci de sécurité la loi étend ces règles à l'hypothèse de la cession d'entreprise, en considérant qu'à défaut de personnalité morale l'opération s'analyse comme la disparition d'une entreprise individuelle avant sa renaissance en d'autres mains.

330 Pour les quatre catégories de régime qui viennent d'être évoquées le dépôt tardif de la déclaration entraîne des sanctions, qui peuvent aller jusqu'à la fixation d'office des bases d'imposition. Cette déclaration doit être déposée au centre des finances publiques sur le territoire duquel est implanté le principal établissement de l'entreprise. Elle fait apparaître le total des produits imposables (**C**), les charges qui doivent être déduites (**D**) et le résultat net (**E**).

C. La détermination des produits imposables

331 Elle est simple à évoquer dans la mesure où elle prend en compte trois catégories de recettes, d'inégale importance, qui sont d'abord et surtout les produits d'exploitation (**1**), les produits financiers (**2**) et les produits exceptionnels (**3**).

1. Les produits d'exploitation

332 Les produits d'exploitation constituent les recettes de l'activité même de l'entreprise, ils sont donc le prix total de toutes les ventes de produits, de services ou de travaux que l'entreprise a réalisés au cours de l'exercice écoulé. Les règles qui gouvernent leur recensement, les conditions de rattachement à l'exercice et le montant exact à prendre en compte sont les règles d'essence comptable, déjà évoquées (v. ss 300).

333 À ces produits principaux s'ajoutent les produits accessoires que l'entreprise a pu tirer d'une activité agricole ou non commerciale

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2021332386125:88713387912

accessoire (v. ss 284), ou bien percevoir sous forme de loyers d'immeubles ou commissions sur entremise. La nature du revenu est ici transcendée par son rattachement à l'exercice d'une activité principale de nature industrielle et commerciale.

2. Les produits financiers

334 Les produits financiers constituent une catégorie comptabilisée à part en raison de leur nature spécifique. Ils comprennent d'abord les revenus de valeurs mobilières, c'est-à-dire les dividendes d'actions et les intérêts d'obligations ou titres assimilés que possède l'entreprise dans son portefeuille-titres. Toutefois le législateur a prévu d'exclure les dividendes de la catégorie BIC afin de permettre au contribuable de les déclarer au titre du revenu global de son foyer fiscal et, ainsi, bénéficier à leur sujet du régime réservé aux personnes physiques (v. ss 639). S'agissant des produits de titres dits « à revenu fixe » la règle s'applique à la discrétion du contribuable, qui n'aura pas d'intérêt à opter pour elle si le montant de ses dividendes perçus par ailleurs excède déjà le seuil de l'abattement.

335 La deuxième composante est constituée par les différents produits que l'entreprise perçoit en rémunération des concours financiers qu'elle a consentis : les créances, dépôts, comptes courants et cautionnements qu'elle consent génèrent des intérêts ou des arrérages qui doivent être enregistrés dès lors qu'ils sont courus, toujours par application des principes de la comptabilité d'engagement.

3. Les produits exceptionnels

336 Les produits exceptionnels forment une catégorie quelque peu hétérogène, qui regroupe des recettes qui ont simplement en commun leur caractère occasionnel pour l'entreprise.

a. Les subventions

337 C'est d'abord le cas des **subventions** que l'entreprise reçoit, d'un donateur public ou privé, lorsque cette subvention constitue une aide au fonctionnement ou représente une contribution à l'équilibre. Cette subvention peut être directe, telle une prime à l'embauche, ou bien indirecte, tel un **abandon de créance** ou une **remise de dette** qu'une entreprise peut consentir à une autre entreprise.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022717092:88866061:196.113.29.75:1587237912

338 Lorsque ce concours financier s'analyse comme une subvention d'équipement accordée à l'entreprise par une collectivité publique pour l'aider à acquérir des immobilisations, l'article 42 *septies* du CGI prévoit son étalement sur les exercices à venir, à concurrence des amortissements pratiqués si l'immobilisation est amortissable, ou sur une durée qui ne peut excéder dix ans si l'immobilisation n'est pas amortissable.

b. Les indemnités

339 C'est ensuite le cas des **indemnités** que l'entreprise perçoit en réparation d'un préjudice qu'elle a subi, qu'elles soient versées par un adversaire en application d'une décision de justice ou par une compagnie d'assurances en cas de sinistre. Simplement le régime fiscal de cette indemnité variera selon la nature du dommage qu'elle a mission de réparer : elle sera intégrée au bénéfice imposable chaque fois qu'elle compensera la disparition de stocks, la perte de chiffre d'affaires, la survenance de charges d'exploitation ou bien réparera les conséquences de la mise en jeu de sa responsabilité ; en revanche elle sera traitée comme une plus-value chaque fois qu'elle compensera la perte d'un élément de l'actif immobilisé, la plus-value réalisée sur la cession d'un élément d'actif obéissant à un régime d'imposition dérogatoire (v. ss 522).

c. Les dégrèvements d'impôts

340 Sont également traités comme produits exceptionnels les **dégrèvements d'impôts**, dans la mesure où l'entreprise les avait acquittés et déduits du résultat imposable d'un exercice antérieur ; ils deviennent alors un profit afférent à l'exercice au cours duquel l'administration prononce le dégrèvement. Il en est de même des plus-values professionnelles (v. ss 522).

341 L'entreprise ayant ainsi collationné ces différentes composantes de son bénéfice brut va procéder à la même démarche pour recenser les différentes charges qu'elle est autorisée à imputer pour dégager le bénéfice imposable.

D. La détermination des charges déductibles

342 L'article 39-1 du CGI pose en principe que le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges mais au-delà de cette pétition il

énonce une longue liste de prescriptions spécifiques qui décrivent les conditions de déduction d'autant de catégories de charges. Le catalogue ne peut pas être exhaustif et ne concerne qu'une partie des **frais généraux** (**1**), auxquels il faut ajouter les **amortissements** (**2**) et les **provisions** (**3**).

343 Une distinction préalable s'impose, entre frais généraux et **immobilisations**. Si la première catégorie de dépenses est considérée comme une charge immédiatement déductible, en revanche l'immobilisation s'analyse comme une composante durable de l'actif de l'entreprise, par conséquent son acquisition n'est pas un appauvrissement pour l'entreprise et ne peut donc pas donner lieu à déduction immédiate.

344 L'immobilisation peut être **corporelle**, tels une machine ou un immeuble que possède l'entreprise, elle peut être **incorporelle** comme la propriété d'un brevet ou d'une clientèle commerciale. Hormis une dépréciation soudaine ces deux catégories d'immobilisation ne donneront lieu à déduction d'une charge que si elles sont amortissables. Au-delà de l'énoncé de ce cadre la frontière entre les immobilisations et les frais généraux est parfois délicate à tracer, elle génère par conséquent un contentieux entre l'administration et le contribuable qui est à la mesure de l'enjeu économique sous-jacent : pour réduire le montant de l'impôt le contribuable sera tenté de passer en charge immédiatement déductible le coût total d'une dépense que l'administration considérera au contraire comme une immobilisation, au mieux amortissable.

1. Les frais généraux

345 Les frais généraux forment une vaste famille de dépenses créée par la loi fiscale, en revanche c'est essentiellement la jurisprudence qui a systématisé les règles générales de leur déduction.

a. Quatre règles cumulatives

346 Ces règles de déduction sont au nombre de quatre, qui doivent être cumulativement remplies.

Pour être déductible la charge doit d'abord avoir été exposée dans l'intérêt de l'entreprise et se rattacher par conséquent à sa gestion. Cette première règle empêche la déduction d'une dépense

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2102213928:88866619:196.200.146.129:1587237912

exposée dans l'intérêt personnel du contribuable pour satisfaire sa consommation privée ; elle exclut également l'acte anormal de gestion, que l'entrepreneur a pris dans des circonstances étrangères à une conduite de l'entreprise adaptée aux contraintes au sein desquelles elle évolue (v. ss 555). La loi prohibe parfois la déduction de certaines charges, par exemple des dépenses de corruption d'agent publics étrangers, versées dans le dessein d'obtenir un avantage indu dans une transaction commerciale internationale (CGI, art. 39, 2 *bis* ; CE 4 févr. 2015, nº 364708, *Dr. fisc.* 2015, nº 15, comm. 255, concl. F. Aladjidi).

347 Les dépenses à caractère somptuaire seront également exclues, mais davantage pour des raisons de puritanisme fiscal que la loi est venue poser de façon ponctuelle pour certaines catégories de dépenses. La règle générale présume non déductibles les dépenses qu'un contribuable expose dans certains domaines qui relèvent davantage du rêve que de la gestion quotidienne d'une PME, l'achat d'un manoir par exemple ; en revanche la déduction sera possible si le contribuable apporte la preuve de l'intérêt que son entreprise retire d'une telle dépense, sur le plan de l'image commerciale par exemple, ou bien pour les revenus qu'elle en perçoit.

348 Cette règle générale est complétée par des dispositions particulières qui viennent interdire expressément la déduction des dépenses de toute nature ayant trait à la chasse et à la pêche non professionnelle, aux résidences d'agrément (sauf si elles présentent un caractère social ou constituent des monuments historiques), ainsi qu'aux bateaux de plaisance. Toutefois le juge fiscal acceptera la déduction de ces dépenses si l'entreprise parvient à lui montrer qu'elle en retire un revenu ou que cette dépense coïncide avec son activité professionnelle (cas d'un fabricant d'articles de pêche mais aussi d'une entreprise qui parraine un yacht portant son nom).

349 La deuxième exigence est formelle, la dépense est déductible si elle correspond à une charge réelle et se trouve assortie d'une justification suffisante, telle une facture (CE 21 mai 2007, nº 284719, *RJF* 8-9/07, nº 953).

350 La dépense n'est immédiatement déductible que si elle provoque une diminution de l'actif net de l'entreprise, sinon elle s'analyse

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2021132238661361839764158787912

comme une opération sur immobilisation, qui n'appauvrit l'entreprise que si elle s'use de quelque façon, et elle sera alors amortissable (v. ss 383).

351 La dernière exigence renvoie aux obligations comptables de l'entreprise puisque la comptabilisation de la charge est un préalable à sa déduction, mais la loi fiscale exige en outre que certaines catégories soient recensées sur un formulaire de la liasse fiscale (v. ss 323) destiné à faciliter leur contrôle régulier par l'administration. Ce relevé détaillé (n° 2067) recense cinq catégories de frais généraux. C'est le cas des cadeaux d'une valeur unitaire supérieure à 69 euros TTC lorsque leur coût total annuel excède 3 000 euros et des frais de réception lorsqu'ils excèdent 6 100 euros. Le relevé doit aussi retracer les rémunérations, directes et indirectes, perçues par les dirigeants et les salariés les mieux rémunérés, ainsi que leurs frais de voyage et de déplacement lorsque le total excède 15 000 euros, auquel l'entreprise doit ajouter les dépenses afférentes aux véhicules pour leur utilisation extra-professionnelle et aux immeubles qui ne sont pas affectés à l'exploitation. Le non-respect de cette obligation n'interdit pas la déduction des sommes mais entraîne l'application d'une amende de 5 %.

352 Dans le même esprit la loi oblige l'entreprise à déclarer en février le montant détaillé des honoraires et commissions qu'elle a versés au cours de l'exercice écoulé aux différents prestataires de services dont elle a sollicité le concours (avocats, experts-comptables, agents immobiliers).

353 Afin d'assurer l'efficacité de ce contrôle sur le revenu des professions libérales la sanction posée par la loi est beaucoup plus drastique puisqu'elle interdit la déduction, pour le contribuable BIC, de toute somme éludée sur cette déclaration spéciale DAS 2, sans préjudice d'une amende.

354 Si ces prescriptions sont respectées le contribuable pourra imputer sur ses produits chacune des charges qui suivent. Leur diversité est grande et leur typologie varie selon l'activité de l'entreprise.

b. Les frais de personnel

355 Les frais de personnel constituent un poste universel de dépenses, à l'exception de l'entreprise exploitée par le seul contribuable

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2021132298:88861213:196.113.29.79:1587237912

puisque dans ce cas il n'est pas question pour lui de déduire une quelconque rémunération du résultat d'une entreprise dépourvue d'autonomie fiscale à son égard, c'est le bénéfice même de l'entreprise qui constitue son revenu imposable.

356 Toutes les rémunérations versées par l'entreprise sont des charges déductibles avec leurs accessoires ; il faut entendre par là le salaire proprement dit mais aussi les primes et indemnités. À ce montant il convient d'ajouter les avantages en nature que l'entreprise a pu accorder à certains de ses employés tels un logement de fonction ou la disposition d'un véhicule en dehors des heures de travail. Leur contre-valeur doit être chiffrée et figurer sur la fiche de paie. Une limite tangible à la déduction est posée par l'article 39-1-1° du Code, lequel exige que le montant total de la rémunération perçue par un salarié, y compris les avantages en nature, corresponde à un service effectif et ne soit pas excessive « eu égard à l'importance du service rendu ». À défaut la rémunération excessive sera requalifiée de bénéfice distribué soumis à l'impôt et perdra sa qualification de salaire chez le bénéficiaire pour être imposée comme revenu de capitaux mobiliers déguisés (v. ss 640).

357 Sur ces différents montants s'articulent des cotisations sociales obligatoires dont la charge incombe à l'employeur : assurance-maladie, maternité, vieillesse, chômage et retraite. Il pourra donc les déduire, en revanche les cotisations correspondant à des régimes complémentaires ne sont déductibles que si elles sont versées en application d'un régime collectif et impersonnel, applicable à l'ensemble ou à certaines catégories de personnel. Ce n'est pas le cas d'un contrat de retraite complémentaire souscrit au profit du seul dirigeant (CE 21 déc. 2007, n° 274629).

358 Si le salarié est conjoint de l'exploitant la déductibilité de la rémunération versée souffre des limitations supplémentaires, que la présomption de fraude ne peut plus justifier à l'heure de l'égalité des sexes et dont l'organisation est dépourvue de cohérence. La loi de finances pour 2005 est venue toutefois simplifier le système : dorénavant, aucune limite particulière n'interfère avec le régime général lorsque les époux sont mariés sous un régime de séparation de biens, ou bien lorsque l'exploitant adhère à un centre de

Intentionally left blank

gestion agréé. À défaut, la déduction sera limitée au montant de 17 500 euros.

359 L'observateur le plus indulgent notera que la loi fiscale manque au devoir de neutralité puisqu'elle incite les époux à opter pour un régime de séparation de biens ou à quitter le cadre de l'entreprise individuelle pour travailler au sein d'une société de capitaux.

c. Les loyers et charges locatives

360 Les loyers et charges locatives des locaux professionnels mais aussi du matériel utilisé par l'entreprise sont déductibles par elle, comme les redevances de crédit-bail, simplement leur montant doit correspondre à la valeur locative du marché : l'administration sera particulièrement attentive à cet aspect si le bailleur n'est autre que le contribuable lui-même, au moyen par exemple d'une société civile immobilière familiale. Le juge fiscal est venu préciser que le contribuable peut déduire le loyer dû pour la mise à disposition de l'immeuble conservé dans son patrimoine privé (CE 8 juill. 1998, n° 164657, *M. Meissonnier, Dr. fisc.* 1998, n° 42, comm. 896, concl. G. Bachelier). Dans la logique de la comptabilité d'engagement ce sont les loyers courus qui sont déductibles, même si le propriétaire les déclare, dans le cadre de ses revenus fonciers, seulement lorsqu'il les a perçus (v. ss 588).

d. Les dépenses d'entretien et de réparation

361 Les dépenses d'entretien et de réparation sont déductibles dans la mesure où elles permettent de maintenir en usage des immobilisations, elles ne pourront qu'être amorties si elles aboutissent à prolonger la vie du bien ou à augmenter sa valeur et ses performances.

e. Les impôts et taxes

362 Les impôts et taxes qui ont grevé l'exploitation sont déductibles. C'est le cas de la contribution économique territoriale, de la taxe foncière d'un immeuble qui figure au bilan, de la taxe sur la valeur ajoutée pour sa fraction non récupérable, des droits d'enregistrement et de la taxe sur les véhicules polluants (v. ss 1373). Tout impôt étranger à la gestion de l'entreprise n'est en revanche pas déductible, à commencer par l'impôt sur le revenu lui-même.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:0021133288696113:88757223787912

f. Les sanctions pécuniaires et pénalités

363 Les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature sont interdites de déduction par l'article 39-2 du Code.

g. Les primes d'assurance

364 Les primes d'assurances sont déductibles à l'échéance si leur montant couvre les différents risques courus par l'entreprise, notamment l'incendie, les dégâts des eaux mais aussi les pertes d'exploitation. Si la prime se rapporte à une assurance-vie ou une assurance-décès elle ne sera déductible que si elle intervient en garantie du remboursement d'un emprunt. Si elle correspond à un contrat « homme-clé », destiné à prémunir l'entreprise contre les conséquences de la disparition de son animateur, la prime sera déductible annuellement si le contrat garantit uniquement les pertes d'exploitation liées à cette disparition. Si le contrat garantit le versement d'un capital pré-défini, les primes ne pourront qu'être imputées en bloc sur ledit capital au moment de son éventuel versement.

h. Les honoraires, commissions et courtages

365 Les honoraires, commissions et courtages versés par l'entreprise et dûment déclarés sur le formulaire DAS 2 (v. ss 345) sont immédiatement déductibles. S'ils ont été exposés pour l'acquisition d'une immobilisation ils ne suivent pas son régime (amortissable ou non amortissable) et sont par conséquent déductibles immédiatement ; s'ils ont été exposés pour la cession de celle-ci ils ne sont pas déductibles du bénéfice imposable mais du prix de revente retenu pour le calcul de la plus-value imposable (v. ss 522).

i. Les frais de représentation et de déplacement

366 Les frais de représentation et de déplacement sont surveillés par l'administration dans la mesure où ils pourraient déguiser des avantages en nature non déclarés et pour éviter une disproportion injustifiée entre leur montant et le volume d'activité de l'entreprise. Le juge fiscal est sensible à l'évolution des méthodes de travail et admet aujourd'hui le bien-fondé de l'encouragement des salariés ou des prospects de l'entreprise par l'organisation de voyages de stimulation. L'entreprise qui les commande peut en

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1027739888:88866:196.1.32.2:1587237912

déduire le coût, même pour la fraction relative aux conjoints des personnes ainsi stimulées.

j. Les frais de publicité

367 **Les frais de publicité** constituent des dépenses déductibles dans la mesure où ils sont exposés dans l'intérêt direct de l'exploitation. Compte tenu de l'émulation qui règne en ce domaine, l'administration éprouve quelques difficultés à déterminer si la dépense présente un caractère réellement déductible. C'est le cas des dépenses de parrainage d'un mouvement ou d'une manifestation à caractère sportif, culturel ou humanitaire, elles ouvrent droit à déduction si l'entreprise est en mesure de montrer le renforcement de son image commerciale qu'elle en retire, dans une proportion raisonnable avec les frais engagés.

368 La loi pose toutefois une limite en prohibant la déduction des dépenses afférentes aux publicités qu'interdisent le Code de la santé publique et les mesures de lutte contre l'alcoolisme (CGI, art. 237), à l'instar de la TVA (v. ss 1273) ; la loi fiscale abandonne ici sa prétention au strict réalisme économique et à la neutralité pour se conformer à un objectif de santé publique considéré comme d'intérêt supérieur.

369 Le régime de ces dépenses suit étroitement la ligne de partage entre les frais généraux et les immobilisations, ainsi le coût d'un film publicitaire, qui par nature n'est pas destiné à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise, constitue une charge d'exploitation immédiatement déductible (CE 5 juin 1996, n° 143.819 ; *RJF* 1996. 483, concl. J. Arrighi de Casanova).

k. Les dépenses de mécénat

370 La déductibilité des dépenses de mécénat correspond à une évolution des traditions politiques françaises, longtemps marquées par la volonté de l'État de conserver le monopole de l'intervention en ce domaine. L'influence anglo-saxonne et une certaine humilité budgétaire ont amené le législateur à encourager l'initiative privée, notamment des entreprises.

371 Le régime est simple puisqu'il est extérieur au système de stricte déductibilité des charges exposées dans l'intérêt de l'exploitation, il permet à l'entreprise de bénéficier d'une réduction d'impôt pour

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2211302886161106 1:3.129.75:1587237912

les dons faits à des œuvres ou organismes d'intérêt général qui présentent un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourent à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises. La loi précise que ces versements peuvent être effectués notamment à une fondation d'entreprise, même si cette dernière porte le nom de l'entreprise fondatrice. En revanche une entreprise ne peut pas effectuer un don au profit d'un parti politique ou d'un candidat à une élection (CGI, art. 238 *bis*).

372 La réduction d'impôt est égale à 60 % du montant des sommes versées, dans la limite de 5/1 000 du chiffre d'affaires hors taxes de l'entreprise. Ce seuil constitue la limite globale de déduction, il est toutefois envisagé sur le moyen terme : la loi prévoit en effet que si, au titre d'un exercice, une entreprise a excédé le plafond ainsi posé, elle peut reporter cet excédent sur les cinq exercices suivants, après prise en compte des versements effectués au titre de chacun d'eux. L'administration prétend rejeter la déduction de ces dépenses si l'entreprise constate un résultat fiscal déficitaire.

l. Les frais de bureau, de documentation et de télécommunication

373 Les frais de bureau, de documentation et de télécommunication obéissent aux règles générales qui gouvernent la déduction des services et des fournitures nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle. Dans le même esprit, les frais afférents à l'acquisition d'une installation téléphonique mais aussi d'une documentation durable (encyclopédie sur feuillets mobiles par exemple) ne constituent pas des charges déductibles et doivent par conséquent être amortis. La rapidité avec laquelle ces matériels sont aujourd'hui frappés d'obsolescence rend plus rare cette hypothèse.

m. Les frais de recherche

374 Les frais de recherche bénéficient d'un régime de faveur qui traduit la volonté de l'État d'encourager les entreprises à investir dans ce secteur. L'article 236 du Code offre au contribuable le

choix de les immobiliser et de les amortir, ou bien de les déduire immédiatement. La loi prend soin de préciser que la règle s'étend aux dépenses exposées pour la conception de logiciels. L'article 244 *quater* B prévoit un crédit d'impôt pour dépenses de recherche, dont l'objectif est de développer la compétitivité à long terme des entreprises (v. ss 1031). Il est calculé sur le volume des dépenses en recherches, au taux de 30 % jusqu'à 100 millions d'euros de dépenses (50 % pour l'outre-mer), puis 5 % au-delà.

375 Dans le même esprit, le législateur a institué, à compter de 2013, un crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) (v. ss 1033).

n. Les charges financières

376 Les charges financières s'analysent comme le loyer de l'argent mis à la disposition de l'entreprise par des partenaires extérieurs pour financer son développement, elles sont par conséquent déductibles. C'est principalement le cas des intérêts courus au titre des prêts contractés auprès d'un établissement financier, il en va de même pour les agios facturés au titre d'un découvert bancaire.

377 Cependant, leur montant ne sera pas déductible s'ils ont été provoqués par les prélèvements personnels de l'exploitant sur le compte de l'entreprise ; l'administration et le juge de l'impôt qualifient l'opération d'acte anormal de gestion parce qu'elle poursuit la satisfaction d'un besoin privé. Cette analyse se fonde sur l'absence d'autonomie juridique de l'entreprise individuelle par rapport à son auteur : les sommes que ce dernier laisse à la disposition de l'entreprise ne sont pas rémunérées comme peut l'être un compte courant d'associé dans une société (v. ss 971) et l'intégralité du résultat est considérée comme bénéfice imposable ou déficit imputable au niveau du revenu global de son foyer fiscal.

378 Puisqu'il n'y a pas indépendance c'est l'entité elle-même qui doit être considérée dans son intégralité comme étant au service de l'activité. Tout prélèvement personnel est alors fiscalement répréhensible s'il a pour effet de placer en débit, au-delà du compte de l'exploitant, les comptes de l'entreprise. La sanction sera constituée par la non-déduction.

379 Cette solution est cohérente sur le plan juridique mais elle suscite une critique aux confins de l'éthique et du social : la même entre-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2102132288661611613:9975168727912

prise, organisée en SARL, pourra sans difficulté déduire de son résultat les intérêts afférents au découvert bancaire provoqué par le versement de son salaire au gérant. Pour cette seule raison l'entrepreneur qui démarre son activité dans des conditions précaires a intérêt à opter pour l'exercice dans le cadre d'une société de capitaux, faute de quoi les prélèvements nécessaires à sa subsistance entraîneront l'imposition des agios.

Neutralité mais aussi égalité et justice fiscales militent pour que cette règle ne s'applique qu'au-delà d'un seuil annuel de prélèvement, c'est-à-dire du minimum vital. C'est au législateur qu'il appartiendra d'en décider.

o. Les subventions et abandons de créances à d'autres

380 Les subventions et abandons de créances à d'autres entreprises représentent les formes les plus usuelles d'aides consenties entre partenaires économiques. Leur déductibilité fiscale est subordonnée à la preuve de l'intérêt qu'en retire l'entreprise qui y consent, c'est-à-dire le maintien des relations commerciales avec un client essentiellement. Le bénéficiaire de cette largesse devra corrélativement comptabiliser un profit exceptionnel (v. ss 336).

381 À côté de cette liste de frais généraux il faut prendre en considération **les achats de produits et de marchandises** que l'entreprise achète au cours de l'exercice pour assumer son activité. Ils obéissent aux règles générales de déduction mais s'ils contribuent à grossir les stocks de l'entreprise leur valeur à la clôture participera à la détermination du bénéfice net (v. ss 289), à l'instar des immobilisations corporelles. Celles-ci peuvent être passées en frais généraux immédiatement déductibles s'il s'agit de petits matériels, outillages et mobiliers de bureau dont la valeur unitaire hors taxe n'excède pas 500 euros hors taxe et qui ne constituent pas l'activité même de l'entreprise mais servent seulement comme instruments de son accomplissement.

382 Hormis cette exception simplificatrice les immobilisations corporelles et incorporelles ne peuvent connaître que deux destinées : si elles sont amortissables elles seront amorties chaque année, si elles ne le sont pas elles demeureront à l'actif du bilan pour leur valeur d'entrée initiale.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:0021132288616116161:88.75187912

2. L'amortissement

383 L'amortissement est d'abord un concept comptable, il s'analyse comme la constatation en écriture de la dépréciation définitive que subissent certains éléments de l'actif immobilisé de l'entreprise, le plus souvent corporels mais parfois aussi incorporels. Cette dépréciation est généralement provoquée par l'usure, l'écoulement du temps en général ou l'obsolescence. Au-delà de cette constatation la finalité de l'amortissement est de permettre à l'entreprise d'affecter le montant ainsi soustrait du résultat annuel à la reconstitution d'un capital égal, en valeur nominale, au prix de revient initial de l'immobilisation ainsi amortie.

384 Le concept fiscal d'amortissement n'est pas différent, simplement trois séries de tempéraments sont perceptibles. En filigrane d'abord, force est de constater la vigilance dont fait preuve l'administration pour limiter le montant des annuités d'amortissement, et partant le champ des déductions, d'une manière plus stricte que la philosophie comptable. Cette vigilance s'explique bien entendu par les conséquences de l'une ou l'autre option sur le résultat imposable et le montant de la recette fiscale pour le Trésor. L'autre différence d'approche est motivée au contraire par le souci du législateur d'inciter les opérateurs économiques à investir dans des immobilisations qui satisferont également des préoccupations d'intérêt général ; les règles gouvernant l'amortissement fiscal créent alors une véritable subvention fiscale, incompatible en soi avec le souci de neutralité, mais qui constitue le seul instrument d'orientation des comportements que peut adopter un État néo-libéral sans être taxé d'autoritarisme. L'influence de la règle comptable s'est faite plus complexe avec l'article 322-1 du Plan comptable, qui oblige à pratiquer l'amortissement par composants. Ces trois préoccupations vont imprégner le régime de l'amortissement fiscal.

a. Les conditions générales de déduction de l'amortissement sont d'essence comptable

385 En effet, un amortissement n'est déductible que s'il est pratiqué sur une immobilisation, c'est-à-dire un bien qui est propriété de l'entreprise, figure à son actif et va servir de manière durable à

son activité. En outre cette immobilisation devra être susceptible d'une dépréciation avérée et définitive, soit parce qu'elle est utilisée dans l'activité de l'entreprise, soit parce qu'elle se démode. Si la dépréciation est temporaire la technique de la provision (v. ss 406) sera préférée à l'amortissement. La loi fiscale ajoute deux exigences, l'amortissement doit avoir été comptabilisé et devra figurer sur le tableau des amortissements de la liasse fiscale (v. ss 323).

386 À l'inverse, la plupart des immobilisations incorporelles ne sont pas amortissables puisqu'elles ne se déprécient ni ne s'usent : cas d'un droit au bail (CE 15 oct. 1982, n° 26585, *RJF* 12/82, n° 1090), mais aussi d'une enseigne commerciale. Les dérogations à cette règle sont rares, le juge admet l'amortissement s'il est normalement prévisible, dès la création ou l'acquisition de cet élément incorporel de l'actif immobilisé, que l'avantage qu'en tire l'entreprise prendra fin à une date déterminée. C'est le cas d'un brevet (CE 3 févr. 1989, n° 58260, *RJF* 3/89, n° 363). C'est le cas des dépenses d'acquisition de l'autorisation de mise sur le marché d'un médicament (CE 14 oct. 2005, n° 260511, *RJF* 1/06, n° 4). Dans cet ordre d'idée le Conseil d'État (CE sect. 1er oct. 1999, *Sté Foncia-Particimo, Dr. fisc.* 1999, n° 45, comm. 824, concl. G. Goulard) a décidé que le fonds de commerce n'est pas amortissable, à l'exception des éléments dissociables amenés à se détériorer.

La base de calcul de l'amortissement est constituée par le prix d'achat hors taxe de l'immobilisation ou par son prix de revient si l'entreprise l'a elle-même fabriquée. Cette base n'est pas revalorisée (sauf réévaluation libre du bilan), le système français fonctionne par conséquent en coût historique sans tenir compte des conséquences de l'érosion monétaire. La base de calcul est entendue toutes taxes comprises si la TVA afférente à ce bien n'est pas déductible (v. ss 1264).

387 La durée d'amortissement à retenir n'est fixée par aucun texte, l'article 39-1-2° se borne à renvoyer aux usages en vigueur dans chaque branche d'activité. Ils sont pondérés par les conditions particulières d'utilisation en vigueur dans l'entreprise (utilisation

intensive par exemple) et par une tolérance administrative qui admet des écarts n'excédant pas 20 % par rapport à ces usages.

388 Dans la pratique, une machine, un brevet ou un véhicule est amorti en cinq ans, un mobilier en dix ans. Un immeuble d'habitation est amorti sur vingt-cinq à cinquante ans, un immeuble industriel sur vingt ans et un hangar sur dix à quinze ans. Depuis l'ouverture de l'exercice 2005, les entreprises doivent amortir dorénavant les composants distinctement de la structure à laquelle ils se rapportent, en cas de durée réelle d'utilisation différente – les pneus d'un camion par exemple – tandis que sur le plan fiscal elles sont autorisées à les amortir sur la durée reconnue par les usages. L'écart résultant de cette déconnexion des durées fiscale et comptable d'amortissement doit être comptabilisé parmi les provisions pour amortissement dérogatoire. L'entreprise peut étaler sur cinq exercices les variations en plus ou en moins que cette méthode induit sur le bénéfice imposable.

b. La loi fiscale autorise trois techniques d'amortissement

389 **L'amortissement linéaire est la technique de base.** L'annuité est constante au long de la durée de vie du bien puisqu'elle est égale au produit de la valeur comptable d'origine du bien par la durée probable d'utilisation. Si cette dernière est de cinq ans le taux de l'amortissement linéaire sera de 20 %, appliqué chaque année à la valeur d'origine, le taux est de 10 % pour une durée de dix ans.

390 L'amortissement du premier exercice démarre au jour de la livraison du bien acquis ou de sa mise en service si le bien est fabriqué par l'entreprise elle-même. L'annuité sera calculée sur le nombre de jours qui auront couru jusqu'à la clôture de ce premier exercice. Ce *prorata temporis* est déterminé sur la base de moins de trente jours (360 jours pour une année). Elle a vocation à s'appliquer de façon symétrique pour l'exercice au cours duquel intervient la cession anticipée de l'immobilisation.

391 **L'amortissement dégressif est une méthode dérogatoire et facultative.** Il permet à l'entreprise d'amortir massivement pendant les premières années de vie du bien. Elle ne prend donc pas en considération le rythme réel de dépréciation du bien et s'analyse, pour la part qui excède celui-ci, comme une subvention fiscale. Le législa-

teur l'a institué pour inciter à l'acquisition d'immobilisations véritablement productives mais, comme toute mesure de ce genre, les avantages qu'il octroie, aux frais du Trésor public, se trouvent entre les mains du contribuable qui décide d'y avoir recours. Cette décision est en réalité à plusieurs étages, le chef d'entreprise décide d'abord d'investir puis de choisir cette forme d'amortissement. Son choix sera dicté d'abord par le contexte économique et la nécessité d'investir pour y répondre, puis par la santé financière de son entreprise : l'amortissement dégressif ne peut en effet profiter totalement qu'à une entreprise prospère, dont le résultat avant impôt est suffisamment conséquent pour absorber des annuités massives. En d'autres termes, le cadeau consenti par le Trésor est d'autant plus conséquent que l'entreprise investit – ce qui est logique – mais aussi qu'elle est prospère – ce qui est plus contestable. La subvention fiscale ainsi consentie apparaît pour partie comme une compensation à l'application de la règle du coût historique.

392 Les biens éligibles à l'amortissement dégressif sont toujours des biens acquis neufs et d'une durée d'utilisation d'au moins trois ans. La liste donnée par le Code (art. 22, ann. II) comprend pour l'essentiel des biens meubles :

– matériels et outillages utilisés pour des opérations industrielles de fabrication, de transformation ou de transport ;

– matériels de manutention ;

– installations destinées à l'épuration des eaux et à l'assainissement de l'atmosphère ;

– installations productrices de vapeur, chaleur ou énergie ;

– installations de sécurité et installations à caractère médico-social ;

– équipements informatiques, y compris les micro-ordinateurs ;

– matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique ou technique ;

– installations de magasinage et de stockage sans que puissent y être compris les locaux servant à l'exercice de la profession ;

– et les matériels des entreprises hôtelières.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1227739288:88866133:196.200.158.172:1587287912

393 Trois catégories d'immeubles viennent compléter cette liste. Ce sont d'abord les bâtiments industriels légers, dont la durée normale d'utilisation n'excède pas quinze ans, tels des hangars édifiés pour abriter une machine et qui auront une durée identique. Ce sont ensuite les immeubles hôteliers, par la volonté d'un législateur fiscal rendu inquiet par la faible rentabilité du secteur que révélait la lecture des comptes de la Nation. Son souci de rendre attractif ce secteur par une mesure fiscale dérogatoire ne fut pas entamé par la découverte du pot aux roses : c'est l'ampleur de la fraude qui compromettait la vérité des statistiques et incitait à la commisération ! Ce sont enfin les immeubles destinés à titre exclusif à accueillir des expositions et des congrès, ainsi que les équipements qui leur sont affectés.

394 Le calcul de l'amortissement dégressif consiste à appliquer un taux constant à une assiette qui diminue chaque année puisqu'elle est la valeur nette comptable de l'immobilisation. Pour le premier exercice cette valeur est la valeur d'acquisition. Comme pour l'amortissement linéaire elle est réduite le cas échéant *prorata temporis*, mais le décompte est ici effectué en mois civils, le premier équivalant à un mois entier.

395 Le taux appliqué est le taux de l'amortissement linéaire, multiplié par un coefficient qui dépend de la durée d'utilisation :

		Biens acquis entre le 1er janv. 2001 et le 3 déc. 2008, puis à compter du 1er janv. 2010	
Durée d'utilisation	Taux d'amortissement linéaire	Coefficient applicable	Taux d'amortissement dégressif
3	33,33	1,25	41,67
4	25	1,25	31,25
5	20	1,75	35
6	16,67	1,75	29,17
6 2/3	15	2,25	33,75
8	12,50	2,25	28,13
10	10	2,25	22,5
12	8,33	2,25	18,75
15	6,67	2,25	15
20	5	2,25	11,25

		Biens acquis entre le 4 déc. 2008 et le 31 déc. 2009	
Durée d'utilisation	Taux d'amortissement linéaire	Coefficient applicable	Taux d'amortissement dégressif
3	33,33	1,75	58,33
4	25	1,75	43,75
5	20	2,25	45
6	16,67	2,25	37,51
6 2/3	15	2,75	41,25
8	12,50	2,75	34,38
10	10	2,75	27,5
12	8,33	2,75	22,91
15	6,67	2,75	18,34
20	5	2,75	13,75

396 Ces coefficients peuvent être ainsi modifiés par le législateur de façon temporaire dans le cadre de sa politique économique, il les minorera en cas de surchauffe afin de dissuader les entreprises d'investir, il les majorera au contraire pour stimuler la demande. La pratique montre que ces incitations sont rarement efficaces, le chef d'entreprise se déterminant pour investir en fonction des caractéristiques du marché et non pas du paramètre fiscal.

397 Le taux ainsi déterminé est appliqué chaque année à la valeur résiduelle comptable, c'est-à-dire la valeur d'origine amputée de toutes les annuités d'amortissement déjà pratiquées. Si l'entreprise pratique ainsi l'amortissement dégressif chaque année la dernière annuité marquera un ressaut important par rapport à celles qui l'ont immédiatement précédée ; dans ce cas l'entreprise est autorisée à choisir comme annuité déductible, dès que la solution se montre plus intéressante, le quotient de la valeur résiduelle par le nombre d'années restant à courir. C'est une technique de type linéaire qui est ici reprise.

398 En aucun cas, l'amortissement dégressif ne constituera un piège pour l'entreprise puisque la loi prévoit la possibilité de différer tout ou partie d'une annuité d'amortissement dégressif, pourvu que soit respectée la règle du minimum linéaire : l'article 39 B exige qu'à la clôture de chaque exercice le cumul des amortissements pratiqués depuis la création ou l'acquisition d'un élément

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1027177998:88866261:196.113.221.75:1587237912

soit au moins égal au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire pour la période ainsi écoulée.

399 Si l'entreprise a pris de l'avance par rapport à cette exigence elle pourra différer le montant qu'elle souhaite afin de ne pas se trouver confrontée à un résultat, par exemple négatif, qu'elle ne souhaite pas. L'amortissement pourra reprendre au titre de l'exercice suivant, sans pénalisation. L'amortissement dégressif sera calculé bien entendu sur la valeur résiduelle comptable. En revanche, si l'entreprise ne respecte pas cette règle elle perd définitivement la fraction des amortissements qui a été ainsi différée.

400 **L'amortissement dérogatoire.** Il s'analyse comme le volet fiscal qui excède le montant de l'amortissement comptable, il ne doit pas être confondu avec **l'amortissement exceptionnel** qui est pratiqué, tant sur le plan comptable que fiscal, pour compenser une dépréciation anormale de l'immobilisation qui n'a pas vocation à se répéter. Cet amortissement dérogatoire prend généralement la forme d'un amortissement accéléré par rapport à l'amortissement strictement technique qu'est l'amortissement comptable. L'exemple le plus radical est celui des logiciels, amortissables sur douze mois, il est repris pour les matériels destinés à économiser l'énergie, certains immeubles antipollution et certains matériels destinés à lutter contre le bruit. Autrement le législateur superpose à l'amortissement dégressif une déduction supplémentaire massive au titre du premier exercice, par exemple pour les immeubles construits dans le cadre de l'aménagement du territoire (25 %).

Un exemple actuel est constitué par la déduction exceptionnelle de 40 % – qualifiée de « suramortissement » – en faveur des biens éligibles à l'amortissement dégressif que les entreprises choisissent d'acquérir ou de fabriquer entre le 15 avril 2015 et le 14 avril 2017, créée par l'article 39 *decies* du CGI.

401 **Exemple de calcul d'un amortissement**

Une entreprise acquiert un matériel de production le 15 novembre 2016 pour un prix hors taxe de 200 000 euros. La durée normale d'utilisation de ce bien est de dix ans.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2092213822:88866163:196.200.176.177:1580248756

I. Calcul de l'amortissement linéaire

Le taux d'amortissement est de 10 % ; l'annuité normale d'amortissement s'élève à 20 000 ; elle est réduite *prorata temporis* **en jours** (45) à compter de la mise en service :

$$\frac{20\,000 \times 45}{360} = 2\,500$$

Corrélativement, la dernière annuité sera, en 2026, de 17 500 euros.

II. Calcul de l'amortissement dégressif

Le taux d'amortissement est de 10 % × 2,25 = 22,5 %.

La première annuité est réduite *prorata temporis* **en mois** à compter de l'acquisition.

À partir de la septième année il devient plus avantageux de calculer les annuités en divisant la valeur résiduelle par le nombre d'années restant à courir :

2016 : 200 000,00 × 22,5 % × 11/12 = 41 250

2017 : 158 750 × 22,5 % = 35 718,75

2018 : 123 031,25 × 22,5 % = 27 682,03

2019 : 95 349,22 × 22,5 % = 21 453,57

2020 : 73 895,65 × 22,5 % = 16 626,52

2021 : 57 269,13 × 22,5 % = 12 885,55

2 022 à 2026 : $\frac{44\,387{,}57}{4} = 11\,095{,}89$

c. La gestion de l'amortissement

402 La gestion de l'amortissement par l'entreprise est encadrée par les règles qui viennent d'être tracées et qui apparaissent comme plutôt libérales. Il s'y ajoute quelques dispositions spécifiques. La première est de portée générale, elle règle le sort des amortissements lorsque l'entreprise dégage un déficit. Dans ce cas les amortissements doivent continuer à être comptabilisés, ils seront alors **réputés différés** et reportés sans limite de temps jusqu'au premier exercice bénéficiaire sur lequel ils s'imputeront en priorité. Cette règle ne trouvait pas à s'appliquer en pratique si les autres revenus du foyer fiscal permettaient d'écluser ces montants. Elle ne vaut

intentionnellement blanc

plus que pour les amortissements constitués au cours des exercices clos avant le 1er janvier 2004.

403 La seconde règle concerne les véhicules de tourisme (CGI, art. 39, 4 a). Ils ne peuvent être amortis que selon le mode linéaire et la base de calcul de ces amortissements est plafonnée en fonction de la pollution qu'ils génèrent. Le plafond général est de 18 300 euros. En d'autres termes, pour une durée de vie de cinq ans, l'amortissement déductible n'excédera pas 3 660 euros par an. Ce plafond est modulé en fonction du taux de dioxyde de carbone émis par le véhicule, il est relevé à 20 300 euros lorsque le est supérieur ou égal à 20 grammes et inférieur à 60 grammes par kilomètre ; il est porté à 30 000 euros lorsque le taux d'émission reste en deça de 20 grammes mais abaissé à 9 900 euros lorsque le taux d'émission dépasse des valeurs fixées de manière dissuasive, de 155 grammes pour les véhicules acquis en 2017, à 130 grammes pour les acquisitions réalisées en 2021. Cette limitation vise à dissuader l'entreprise d'investir directement ou indirectement dans un bien réputé somptuaire et elle trouvera son corollaire dans la location de véhicules, qui est régie par les mêmes restrictions. De même ce véhicule n'ouvre en principe pas droit à déduction de la TVA qui a grevé son acquisition (v. ss 1264).

404 En vérité cette limitation de l'amortissement n'intervient qu'après l'amortissement comptable, calculé sur le prix de revient réel du véhicule, sous forme de réintégration extra-comptable de l'excédent d'annuité par rapport au maximum déductible fiscalement. La plus-value sera d'ailleurs calculée en tenant compte des amortissements pratiqués en comptabilité (v. ss 522). Cette limitation ne s'applique pas à une entreprise dont les véhicules de tourisme constituent l'objet même de l'activité, un loueur de voitures par exemple, ou bien un artisan taxi.

405 L'amortissement constate une dépréciation avérée, tandis que la provision ambitionne de prémunir l'entreprise contre certaines charges d'avenir.

3. Les provisions

406 Les provisions apparaissent comme une notion beaucoup plus cérébrale, plus éthérée que celle d'amortissement. En effet, si elle

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1133393335:88661413:196.200.172:1769220

international.scholarvox.com:EUGG Mimkoc:7153819351886611161.1.3.2975118729220

est une somme d'argent que l'entreprise met de côté c'est dans le dessein de faire face provisoirement à une charge probable. Le caractère d'incertitude imprègne le contexte de sa gestion, oscillant entre l'éventuel et le certain. L'esprit de la loi comptable et celui de la loi fiscale divergent ici assez sensiblement : la logique comptable commande à l'entrepreneur de gérer en bon père de famille au sens du Code civil, c'est-à-dire de provisionner dès qu'il voit poindre à l'horizon le début du soupçon d'un embryon de risque. La logique fiscale sera hostile à pareille démonstration d'angoisse et, pour éviter une fuite de la matière imposable elle réintégrera la plupart des provisions comptables, au nom de la définition lapidaire donnée par l'article 39-1-5° du Code. Mais le balancier fiscal est animé d'oscillations puissantes puisqu'à l'inverse la loi crée des provisions qui ne participent d'aucune logique comptable.

a. La déduction des provisions comptables

407 La déduction des provisions comptables obéit à des règles strictes puisque la loi n'admet que celles qui ont été constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice.

408 **Les conditions de déduction** ainsi posées sont au nombre de cinq. La provision doit d'abord être destinée à faire face à une perte ou à la dépréciation d'un élément d'actif, ou bien à une charge qui aurait été déductible du résultat imposable de l'exercice s'il était intervenu au cours de celui-ci.

409 Cette perte ou cette charge doit en outre être nettement précisée, elle doit être individualisée et chiffrée avec une approximation suffisante. Cette exigence n'interdit pas un calcul forfaitaire de la provision, pourvu que le contribuable fonde cette méthode sur des éléments tirés du vécu de l'entreprise. Le fabricant d'électroménager pourra constituer une telle provision au titre des frais inhérents à la garantie qu'il consent, à partir du moment où il la fonde sur les statistiques de retour de ses produits dans le cadre de cette garantie. En revanche le vendeur de véhicules d'occasion ne pourra pas déduire une provision au titre de sa garantie qui serait

fondée sur les statistiques de la Chambre nationale de la réparation automobile et simplement transposée par lui.

410 La perte ou la charge doit être probable, elle ne saurait être éventuelle ou hypothétique.

411 La probabilité de cette perte ou de cette charge doit résulter d'événements en cours, en d'autres termes le contribuable ne peut pas provisionner dans son bilan un risque dont il n'a appris la probabilité qu'après la clôture, avant de déposer sa déclaration.

412 Enfin, la provision doit avoir été constatée dans les écritures de l'exercice.

413 Si une seule de ces conditions n'est pas remplie la provision sera réintégrée dans le résultat imposable de l'exercice. Sinon elle sera imputée à titre provisoire et pourra connaître deux destinées différentes : si la perte ou la charge provisionnée se réalise elle sera compensée à due concurrence par la reprise de la provision en charge définitive ; si la perte ou la charge ne se réalise pas (elle n'était que probable), la provision perd son objet et doit alors être rapportée aux résultats de l'exercice au cours duquel la provision est devenue sans objet. Il en ira ainsi d'une provision pour créance douteuse, qui devra être réintégrée dans les résultats de l'exercice au cours duquel elle est finalement réglée à l'entreprise.

414 Si jamais la provision a été constituée de façon irrégulière ou si l'entreprise la maintient au bilan alors que sa justification a disparu l'administration est en droit de la réintégrer dans le premier exercice non prescrit, alors même que l'irrégularité aurait été pratiquée au cours d'un exercice déjà prescrit : le contribuable ne peut pas invoquer la prescription dans la mesure où l'écriture en cause continue de produire ses effets.

b. Typologie des provisions

415 La typologie des provisions qui répondent à cette définition s'ordonne autour de deux familles principales, les provisions pour dépréciation et les provisions pour risques et charges.

416 Les **provisions pour dépréciation** peuvent porter sur les différents éléments de l'actif, lorsque tel ou tel d'entre eux est affecté d'une perte de valeur qui ne présente pas un caractère définitif, sinon le contribuable devra sortir cet élément de l'actif et constater une

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1758895886:61:1161.3.9975:1882229220

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:755883962:88861136:1976518392:9220

moins-value qui sera considérée comme une moins-value professionnelle sur cession d'un élément de l'actif (v. ss 522).

417 Les provisions pour dépréciation des immobilisations concernent essentiellement les immobilisations non amortissables tandis que la dépréciation d'une immobilisation amortissable est plutôt constatée au moyen d'un amortissement supplémentaire. La provision pour dépréciation des stocks permet à l'entreprise de constater en déduction de son résultat fiscal la perte de valeur d'un produit donné par rapport à son prix de revient (pour des semences agricoles, CE 21 déc. 2007, n° 288099, *SA de production et d'approvisionnement, BF Lefebvre* 3/08, inf. 226). Le cas est fréquent pour les articles passés de mode, ainsi dans la confection féminine.

418 Les provisions pour dépréciation des créances sont fréquemment pratiquées par les entreprises, en corollaire de la comptabilité d'engagement. Une créance comptabilisée comme acquise peut se révéler d'un paiement incertain, par exemple en considération de rumeurs relatives à la solvabilité du débiteur. L'entreprise créancière peut alors constituer une provision pour créance douteuse, mais elle devra justifier de ses inquiétudes. Si le règlement se révèle problématique en raison de la contestation de sa dette par le débiteur, le créancier est fondé à constituer une provision pour créance litigieuse, mais il devra justifier des diligences déployées pour recouvrer son dû, par le lancement d'une procédure de recouvrement par exemple. Si l'espoir de règlement s'évanouit, la créance devient alors irrécouvrable et donne lieu alors à la constatation d'une perte.

419 Les **provisions pour charges** peuvent être constituées pour anticiper le règlement de dettes certaines et d'un montant déterminé mais qui ne sont pas encore exigibles. Cette conception fiscale est évidemment beaucoup plus exigeante que la conception comptable.

420 C'est le cas des provisions pour impôts, que l'entreprise peut constituer pour des impôts déductibles et dus à des échéances régulières, dans la mesure où ils se rapportent à des opérations déjà réalisées ; ce sera le cas pour les différents impôts sur les

salaires dont l'employeur est redevable l'année suivante au titre des salaires de l'exercice écoulé.

421 Les provisions pour frais de personnel obéissent à la même logique et devraient permettre de diminuer le résultat fiscal des montants qui seront probablement dus, dans l'avenir, pour régler des indemnités de retraite, de licenciement, de congés payés ou des gratifications au personnel. Pourtant le législateur, devant l'ampleur des sommes en cause, est venu limiter leur domaine.

422 Sont ainsi prohibées les provisions fiscales pour charges de retraite (art. 39-1-5), pour indemnités de licenciement sauf si des événements au jour de la clôture de l'exercice leur donnent un caractère de probabilité. Les provisions pour primes ou gratifications ne sont déductibles que si l'entreprise est liée à ses salariés par un accord précis.

423 Quant à la provision pour congés payés, le chemin de sa déduction a été pavé d'escarmouches entre le juge fiscal et l'administration, ponctuées de validations législatives prises pour contrer la portée de la jurisprudence (v. ss 97). Aujourd'hui cette provision est déductible en tant qu'elle porte sur des droits à congés déjà acquis par les salariés à la clôture de l'exercice et non encore pris puisque la période légale court du 1er juin au 31 mai de l'année suivante et chevauche par conséquent deux exercices dans la plupart des cas.

424 Les provisions pour travaux ne sont pas déductibles en principe, soit parce que ces travaux aboutissent à la création de nouvelles immobilisations qui entrent dans l'actif de l'entreprise et par conséquent ne l'appauvrissent pas, soit parce qu'il s'agit de travaux de simple entretien qui sont déjà pris en compte par le jeu de l'amortissement de l'immobilisation ainsi entretenue. Par exception la provision sera admise en déduction pour des travaux de réparation dont la réalisation s'étendra sur plus d'une année, pour un bâtiment par exemple.

425 Les provisions pour garantie sont admises en déduction pour l'entreprise qui accorde une telle couverture à ses produits, encore faut-il qu'elle justifie de la probabilité du retour de ses produits défectueux. Le juge admet un mode de calcul fondé sur les statistiques de l'entreprise.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1755889695:88866121:196.113.61.87:1872:9220

426 Selon la même logique le juge devrait admettre les provisions de propre assureur que constitue parfois une entreprise afin de se prémunir contre les risques d'incendie, de vol ou de mise en jeu de sa responsabilité civile. Le juge fiscal considère que le risque n'est pas probable mais simplement éventuel et refusera la déduction, lors même que l'entreprise est ancienne et importante, qu'elle a dressé des statistiques permettant de mesurer la probabilité du risque. La seule déduction possible restera celle des primes d'assurances. Les groupes importants ont imaginé une parade en forme d'évasion fiscale, ils créent une captive d'assurance, c'est-à-dire une filiale installée dans un État voisin dont la législation fiscale admet la déduction de telles provisions (souvent le Luxembourg), et qui assurera à chacune des sociétés du groupe une couverture d'assurance et la facturation de primes déductibles.

c. Les provisions fiscales

427 Les provisions fiscales, également appelées provisions réglementées, forment un ensemble de mesures spécifiques – chacune est organisée par un texte – qui s'analysent comme des réserves que la loi permet de constituer à titre provisoire en suspension d'impôt. Comme les véritables provisions elles doivent être inscrites en comptabilité, figurer sur le relevé spécial des provisions et tôt ou tard elles devront être réintégrées dans le résultat imposable d'un exercice ultérieur. En attendant, ces subventions fiscales font partie des capitaux propres.

428 La provision pour hausse des prix a pour objet de limiter l'impact financier d'une reconstitution des stocks lorsque le prix des produits augmente ; elle est en quelque sorte le pendant de la provision pour dépréciation des stocks que l'entreprise pratique en cas de baisse des prix. Cette dernière est une véritable provision tandis que la provision pour hausse des prix est uniquement fiscale. La loi prévoit que chaque produit en cause peut donner lieu à provision si sa valeur unitaire a augmenté de plus de 10 % depuis la clôture de l'avant-dernier exercice ou du dernier exercice, en retenant le plus bas de ces deux chiffres. Cette provision est égale à la fraction de la hausse qui excède 10 % ; elle doit être rapportée aux résultats du sixième exercice suivant celui de sa constitution.

Il est à noter qu'elle peut être pratiquée même si les résultats de l'exercice sont déficitaires.

429 La provision des entreprises de presse s'inscrit dans un ensemble d'aides fiscales accordées à ce secteur d'activité pour assurer la liberté d'expression. Le régime évolue selon les époques mais il est toujours réservé aux organes d'opinion et a pour finalité de permettre l'acquisition d'éléments d'exploitation en franchise d'impôt, son montant étant plafonné en fonction des bénéfices réalisés.

430 L'examen de ces provisions fiscales laisse transparaître leur caractère d'aides, souvent ciblées. La règle fiscale est ici au service de la politique de l'État et à l'inverse des provisions d'origine comptable qui reflètent la gestion précautionneuse voulue par le contribuable, celles-là l'incitent à opérer des choix économiques plus offensifs.

431 La comptabilisation des résultats ainsi opérée, l'imputation de chacune de ces charges sur le total des produits de l'entreprise permet de déboucher sur un résultat net.

E. Le traitement du résultat net

432 Au titre d'un exercice, le résultat net que dégage l'entreprise subit un traitement différent selon que le contribuable est ou non adhérent d'un centre de gestion agréé (**1**). Il peut être positif ou négatif et dans ce dernier cas son sort variera ensuite en fonction de son caractère professionnel ou non professionnel (**2**).

1. L'incidence de l'adhésion à un centre de gestion agréé par l'administration fiscale

433 L'incidence de l'adhésion à un centre de gestion agréé par l'administration fiscale est substantielle (v. ss 546). En contrepartie des sujétions et engagements liés à cette adhésion, le contribuable bénéficie en effet de la dispense de majoration de 25 % sur le bénéfice imposable. Le bénéfice de cette dispense s'étend aux omissions révélées spontanément par un nouvel adhérent dans un délai de trois mois suivant son adhésion ; depuis 2010, en l'absence de manquement délibéré, le délai de reprise de l'administration prévu à l'article L. 169 du LPF pour les bénéfices profes-

international.scholarvox.com:ENCG-Marrakech:753833935:88861519:196.118.97:1587229220

sionnels et L. 176 pour la TVA est ramené de trois à deux ans lorsque le rapport de mission établi à l'issue du contrôle effectué par le Centre aura été communiqué à l'administration.

434 À cet avantage principal s'ajoute une réduction d'impôt sur le revenu pour frais de comptabilité et d'adhésion, à condition que le chiffre d'affaires de l'entreprise ne dépasse pas les limites du régime micro-BIC. Le montant de cette réduction est égal aux deux tiers des frais exposés, dans la limite du montant de l'impôt sur le revenu, plafonné à 915 euros. De plus, le contribuable peut déduire le salaire du conjoint (v. ss 355), même marié en communauté.

2. Le traitement du résultat

435 Lorsque le résultat de l'entreprise est positif, dans ce cas il est ajouté aux autres revenus catégoriels du foyer fiscal pour permettre la détermination de l'impôt sur le revenu dont il est redevable (v. ss 714). La situation est plus complexe si le résultat est négatif car il faut distinguer deux cas de figure, selon que ce déficit résulte d'une activité de BIC professionnel ou non professionnel (v. ss 285). Lorsque le déficit est issu d'une activité professionnelle le contribuable l'imputera sur les autres revenus de son foyer fiscal. Si ces autres revenus sont insuffisants pour épuiser la totalité de ce déficit le solde peut alors être reporté successivement sur le revenu global des années suivantes, jusqu'à la sixième année inclusivement.

436 Si le déficit provient d'une activité commerciale à caractère non professionnel (loueur de wagons par exemple), il ne peut être imputé que sur les bénéfices tirés d'activités semblables au cours des cinq années suivantes. Cette restriction rejoint celle posée quinze ans auparavant pour les bénéfices non commerciaux.

Bibliographie

AUSTRY (Stéphane), *Charges ou immobilisations. La distinction fiscale en 100 questions*, EFE, 1997, 227 p.

BENARD (Yohann), « Amortissements des composants : la recomposition des usages », *RJF* 10/05, p. 706 à 716.

BERGERES (Maurice-Christian), « Une arme silencieuse du fisc : la disqualification des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles en bénéfices industriels ou commerciaux », *JCP E* 1987. II. 14842.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1763399385:88661619:196.121.29.75:1582229220

CASIMIR (Jean-Pierre) et CHADEFAUX (Martial), « Le phénomène professionnel du commerçant : une notion à géométrie variable », *RF compt.* 1998, n° 300, p. 55 à 60.

CASTAGNEDE (Bernard), « L'entreprise et la profession en droit fiscal », *Dr. fisc.* 1992, n° 17, p. 757 à 764.

COLLET (Martin), « La pratique de l'amortissement de caducité par les délégataires de service public », *Dr. fisc.* 2009, n° 17, étude 285.

COLOMBIE (Philippe), « Auto-entrepreneur : pistes pour un audit fiscal de chaque projet », *BF Lefebvre* 10/2009, p. 735 à 739.

COZIAN (Maurice), « La définition fiscale du commerçant », in *Mélanges Roblot*, 1984, p. 83.

COZIAN (Maurice), « La méthode de la comptabilité d'engagement (ou la méthode des créances acquises) », *BF Lefebvre* 1995, n° 4, p. 219 à 228.

COZIAN (Maurice) et LECHENET (Anne), « La distinction des immobilisations, des stocks et des frais généraux », *LPA* 1994, n° 2, p. 4 à 9 et n° 3, p. 4 à 8.

COZIAN (Maurice) et GUTMANN (Daniel), « Optimisation fiscale et choix de la bonne clause contractuelle », *Dr. fisc.* 2000, n° 50, p. 1669 à 1672.

COZIAN (Maurice), « La fiscalité de l'entreprise familiale : éloge de l'entreprise individuelle », *Defrénois* 2001. 37315.

COZIAN (Maurice), « Le principe de la liberté d'affectation comptable dans le cadre des bénéfices industriels et commerciaux », *Dr. fisc.* 2002, n° 6, p. 294 à 298.

CRUVELIER (Emmanuel), *Fiscalité du bail commercial*, Litec, 2002, 142 p.

DAUMAS (Vincent), « Conséquences fiscales de la réévaluation libre d'un élément d'actif : les infortunes fiscales de la vertu comptable », *RJF* 3/2009, p. 187 à 191.

DEBOISSY (Florence), « Le principe de la liberté d'affectation comptable peut-il être invoqué par une personne morale ? », *RTD com.* 2001, n° 54, p. 995 à 998.

DEBOISSY (Florence), « La déductibilité des sanctions prononcées par le Conseil de la concurrence. Amoralisme du droit fiscal

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:715889358:88866251:196.200.176.177:1582529220

ou amoralisme du Conseil d'État », in *Mélanges Yves Serrra*, Dalloz, p. 103 à 121.

DOUET (Frédéric), « Propos désobligeants sur certains aspects fiscaux du principe de la liberté d'affectation comptable », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 329 à 0334.

FAULCON (Léa) et FOURNIER (Alice), « Pas de cadeaux pour les cadeaux », note sous CE 11 févr. 2011, n° 316500, *Sté Philips France*, concl. E. Cortot-Boucher, *Dr. fisc.* 2011, n° 18-19, comm. 335.

FONTAINE (Pierre-Emmanuel), *Gestion fiscale des provisions*, EFE, 1996, 219 p.

FUMENIER (Patrick), « À quel moment les provisions pour risques et charges doivent-elles être constituées et évaluées ? », *Dr. fisc.* 2009, n° 15, étude 269.

LAMY, *Optimisation fiscale de l'entreprise*, Lamy, sur feuillets mobiles.

LE CALVEZ (Jacques), « Les incertains contours du patrimoine de l'entrepreneur individuel », *D.* 2000. chron. 151 à 154.

MAIA (Jean), « La distinction entre patrimoine privé et professionnel à l'épreuve de l'utilisation professionnelle d'un immeuble », *RJF* 1/04, p. 3 à 6.

MAUBLANC (Jean-Pierre), « L'amortissement des fonds de commerce », *AJPI* 2000, n° 2, p. 135 à 139.

MIGNON (Emmanuelle), « L'article 38-2 *bis* du CGI et le plus bel âge de la vie », *RJF* 1999, n° 2, p. 83 à 90.

MIGNON (Emmanuelle), « Prestations continues : la logique économique l'emporte », *RJF* 2000, n° 9-10, p. 667 0 671.

OLLEON (Laurent), « Immobilisations incorporelles : grandeur et servitudes de la jurisprudence *SA Sife* », *RJF* 1/04, p. 3 à 6.

PINARD-FABRO (Marie-Hélène), « Changement d'activité : une flexibilité opportune en contexte de crise », *BF Lefebvre* 2009, n° 8-9, p. 653 à 659.

PLAGNET (Bernard), « Le "patrimoine fiscal" des entreprises individuelles », *BF Lefebvre* 1996, n° 6, p. 319 à 324.

PLAGNET (Bernard), « Les règles d'évaluation des stocks : l'évolution de la jurisprudence », *BF Lefebvre* 1990, n° 6, p. 398 à 401.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1758839958:88861619:196.112.9.5:1687279220

PRADAYOL (Christian) et THIRIOT (Philippe), « Les incidences fiscales des subventions », *JCP N* 2001. 538 à 560.

SCHMITT (Thierry), « Propos iconoclastes sur le bail fiscal », *Dr. fisc.* 2002, nº 16, p. 661 à 666.

SERANDOUR (Yolande), « Quelques réflexions autour de la suppression des effets de la théorie du bilan », *Dr. fisc.* 2012, nº 21, comm. 303.

SERLOOTEN (Patrick), « Étude critique du statut fiscal du conjoint salarié du commerçant », in *Mélanges André Colomer*, Litec, 1992, p. 443 à 448.

SERLOOTEN (Patrick), *Défaillance de l'entreprise. Aspects fiscaux*, Dalloz, 1997, 278 p.

SERLOOTEN (Patrick), *La fiscalité des contrats d'affaires*, Economica, 1997, 112 p.

TOURE (Modibo), *Le traitement fiscal des charges financières de l'entreprise*, LGDJ, 1994, 302 p.

TUROT (Jérôme), « Les incorporels ne sont plus immortels », *Dr. fisc.* 1996, nº 5, p. 168 à 171.

TUROT (Jérôme), « Activation des charges : la poule pondeuse et le poulet », *RJF* 1994, nº 12, p. 742 à 747.

TUROT (Jérôme), « Le fisc et la peau de l'ours. Bilan jurisprudentiel de l'article 38-2 *bis* du Code général des impôts », *RJF* 1991, nº 5, p. 119 à 325.

TUROT (Jérôme), « Provisions pour pertes et charges : que reste-t-il de la jurisprudence ? », *RJF* 1992, nº 6, p. 471 à 477.

VILLEMOT (Dominique), « Existe-t-il une définition fiscale des immobilisations ? », *Dr. fisc.* 1998, nº 15, p. 504 à 506.

VILLEMOT (Dominique), « L'amortissement des immobilisations incorporelles », *Dr. fisc.* 1999, nº 42, p. 1302 à 1305.

VILLEMOT (Dominique), « Les conséquences fiscales de l'adoption des normes comptables internationales », *Dr. fisc.* 2003, nº 50, p. 1581 à 1585.

VARII AUCTORES, « Fiscalité des entreprises : évolution (1987-2007) et perspectives », Colloque du CEFEP, *Dr. fisc.* 2007, nº 37, p. 6 à 32.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1523393958:88866161:196.113.29.75:1582299220

§ 3. Les bénéfices non commerciaux

437 Cette catégorie de revenus est originale par son hétérogénéité même (**A**), tandis que les règles applicables à la détermination du bénéfice imposable dans cette catégorie sont largement inspirées par le régime des bénéfices industriels et commerciaux (**B**).

A. Une catégorie hétérogène de revenus

438 En 1948 le législateur fiscal a mué l'impôt cédulaire sur le revenu en un impôt unique qui frapperait globalement des revenus appréhendés d'abord de façon catégorielle, il a confié alors à la catégorie des BNC une double mission, à la fois de regrouper les revenus tirés de l'exercice d'activités libérales (**1**), mais aussi de servir de catégorie résiduelle pour l'ensemble du système ainsi mis en place (**2**).

1. Les revenus des activités libérales

439 Les revenus des activités libérales représentent le volet traditionnel des BNC, celui qui est issu de cette catégorie socioprofessionnelle longtemps très homogène parce qu'elle était caractérisée par deux traits spécifiques : d'abord la dimension plutôt intellectuelle de l'activité, exercée en principe par le professionnel lui-même avec peu d'autres moyens que sa plume et son verbe, et ensuite le caractère civil de la profession, matérialisé par la perception d'honoraires, à l'opposé de toute notion de chiffre d'affaires. Le développement de la concurrence et des moyens mis en œuvre a sensiblement brouillé cette image, et leurs membres exercent de plus en plus nombreux leur profession dans le cadre de sociétés. Il faut aujourd'hui distinguer, outre les professions libérales proprement dites (**a**), les charges et offices (**b**) mais aussi l'exercice en commun de ces activités (**c**).

a. Les professions libérales proprement dites

440 Elles sont caractérisées pour l'essentiel par la réglementation de l'accès à la profession et la gestion de la déontologie professionnelle par un ordre ou une structure comparable qui a reçu délégation pour ce faire du pouvoir réglementaire. Sont ici concernés

les revenus perçus par les médecins et les membres des professions paramédicales (infirmiers, masseurs-kinésithérapeutes, sages-femmes), les vétérinaires, les avocats, les architectes, les experts-comptables, les commissaires aux comptes et les géomètres-experts. Quoique répondant à ces critères, les pharmaciens sont considérés comme des commerçants puisqu'ils achètent pour revendre.

441 À partir de la même idée d'indépendance dans l'exercice d'un art un second cercle d'activités libérales englobe les auteurs, compositeurs, artistes-peintres, graveurs et sculpteurs.

442 Tous relèvent de la catégorie des BNC dans la mesure où ils perçoivent des honoraires, gage de leur indépendance. La plupart peuvent dorénavant exercer leur activité dans un cadre salarié, même les médecins à la condition que ce ne soit pas d'un autre médecin, mais s'ils demeurent soumis à un ordre professionnel leurs rémunérations échappent dans ce cas à la catégorie des BNC et seront imposées comme salaires (v. ss 227). Il en est ainsi pour un vétérinaire fonctionnaire d'un service départemental d'hygiène ou d'un architecte employé par une collectivité territoriale.

443 Les membres de ces professions ne détiennent qu'une patrimonialité limitée de leurs instruments de travail, alors qu'un commerçant peut céder les éléments incorporels de son fonds de commerce (enseigne, clientèle, achalandage), le professionnel libéral peut tout au plus céder le droit de présentation de sa clientèle, sauf les titulaires de charges et offices, même si le juge commence à accepter la notion de « fonds libéral ».

b. Les charges et offices

444 Les charges et offices procurent à leurs titulaires des émoluments et honoraires qui entrent dans la catégorie des BNC. La vénalité et le numerus clausus qui caractérisent leurs charges en font les derniers représentants de la conception médiévale de l'activité libérale (les deux termes sont presque antithétiques !). Les contraintes économiques et le développement des communications bousculent leur monopole. Sont ici concernés les commissaires-priseurs, les notaires (CGI, art. 100) et les huissiers de justice, les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation,

ainsi que les greffiers de la plupart des tribunaux de commerce. Les particularités géographiques qui caractérisent certaines de ces professions (absence de tribunaux de commerce ou de commissaires-priseurs dans certains départements, absence de vénalité des charges de notaire et d'huissier de justice en Alsace-Moselle) n'ont pas d'incidence sur le régime fiscal de ces professionnels. Tous peuvent aujourd'hui exercer dans le cadre de sociétés.

c. L'exercice en commun de ces activités

445 L'exercice en commun de ces activités a longtemps choqué l'entendement de ces professionnels, individualistes par définition. Cette pratique de la profession prend des formes variées, plus ou moins structurées et plus ou moins formelles.

446 L'exercice en société est possible, d'abord sous forme de société civile professionnelle, qui exerce la profession au moyen de ses membres et réunit des associés à la fois en industrie et en capital. La SCP est fiscalement transparente, par conséquent les honoraires qu'elle perçoit sont imposés, après déduction des frais, au niveau de chaque associé dans la catégorie des BNC, en fonction des clés de répartition que prévoient les statuts (part dans le capital, volume d'activité de chaque associé...).

447 Depuis quelques années, les praticiens libéraux peuvent aussi s'associer dans une société d'exercice libéral (SEL), soit à responsabilité limitée (SELARL), soit à forme anonyme (SELAFA), soit en commandite (SELCA), soit par actions simplifiée (SELAS), soit même dans une société de participations financières de professions libérales (SPFPL). Ce sont des sociétés de capitaux, elles sont par conséquent assujetties à l'impôt sur les sociétés (v. ss 851). Le régime est à peu près le même pour les SCP qui optent pour l'assujettissement à l'IS. Simplement, leur développement fut longtemps freiné par le fait que l'administration fiscale s'opposait à la déduction, du revenu imposable du salarié concerné, des intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition de parts ou d'actions de ces sociétés, alors que cette déduction est possible dans le cadre des SCP sur les bénéfices non commerciaux perçus par les praticiens associés. Le motif avancé au soutien de ce refus résidait dans le fait que, s'agissant de sociétés de capitaux,

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:715883858:88866261:196.113.29.75:1582229220

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:755889599:88613919:196.113.97.51:1582529220

l'acquisition porte sur des valeurs mobilières, distinctes en tant que telles de l'activité professionnelle puisque capitalistiques. Le Conseil d'État a rejeté cette discrimination dans des termes qui paraissent définitifs. Il admet la déductibilité des sommes ainsi exposées comme directement utiles à l'acquisition ou à la conservation du revenu, et cela même si la poursuite du contrat de travail n'était pas subordonnée à l'acquisition de la qualité d'actionnaire (CE 25 oct. 2004, *François et Boutourlinsky, RJF* 1/2005, n° 27).

448 Les praticiens peuvent se regrouper de façon plus minimaliste, par exemple au sein d'une société civile de moyens, qui leur permet de partager des frais de structure (loyers, frais de secrétariat…) tout en gardant leur indépendance. Si cette société encaisse les honoraires des associés en dépit des prescriptions contraires de la loi, elle sera fiscalement considérée comme une SCP. Lorsque les membres d'une profession libérale se regroupent dans une société de fait, une association ou se lient par une convention d'exercice conjoint, leur rémunération prend toujours la forme d'honoraires ; si l'un d'eux collabore à l'activité d'un autre il perçoit de ce dernier des honoraires rétrocédés, qui sont toujours imposables dans la catégorie des BNC, sauf si sa situation de dépendance est telle que le contrat pourra être requalifié en contrat de travail et la rémunération en salaire. En tout état de cause, cette activité libérale traditionnelle côtoie désormais des flux financiers plutôt disparates.

2. Le caractère résiduel de la catégorie BNC

449 Le caractère résiduel de la catégorie BNC est clairement posé par l'article 92 du Code, qui inclut en son sein « les bénéfices… de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus ». En d'autres termes, tout revenu impossible à qualifier sera considéré comme relevant de cette catégorie. Cette disposition est invoquée lorsque se manifestent de nouveaux revenus non encore appréhendés par la loi fiscale.

450 Le cadre ainsi tracé s'applique aux revenus d'activités nouvelles, il englobe les gains d'origine indéfinie. Actuellement ces profits

non commerciaux représentent l'inventaire hétéroclite d'activités difficiles à étiqueter, qui viennent s'empiler dans cette catégorie fourre-tout par l'effet d'une sédimentation historique : le ministre du culte catholique (à l'exception de celui exerçant en Alsace-Moselle qui bénéficiant d'un salaire est imposé dans cette catégorie), le bandit de grand chemin, la prostituée (CE 11 mars 1985, *Dr. fisc.* 1986, n° 28, comm. 1321), l'escroc (CE 12 oct. 1994, *Mendjinsky*, *RJF* 12/1994, n° 1318), la cartomancienne mais aussi les commissions exceptionnelles, les revenus tirés de la sous-location d'immeubles nus (v. ss 571), les produits de la propriété intellectuelle perçus par les inventeurs ayant la qualité de simples particuliers (CGI, art. 92,2-3°), ainsi que le proxénète pour lequel il conviendra de distinguer le proxénète simple soumis aux BNC (CE 5 nov. 1980, n° 13222, *Dr. fisc.* 1981, n° 9, comm. 431), du proxénète hôtelier relevant des BIC (CE 3 mai 1995, *Luciani*, *RJF* 6/1995, n° 698) Sont également imposés dans cette catégorie les sommes obtenues par des moyens frauduleux ou illicites, ainsi les profits provenant de détournement de fonds.

Lorsqu'un titulaire de bénéfices non commerciaux étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou dans celle des bénéfices industriels et commerciaux, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices non commerciaux (CGI, art. 155, I, 2). Cette disposition n'est pas d'ordre public, le contribuable doit en demander l'application. Elle est subordonnée à la réunion de deux conditions cumulatives. D'une part les deux activités doivent être complémentaires, et d'autre part, l'activité agricole, ou industrielle ou commerciale doit être accessoire à l'activité non commerciale.

Les exonérations sont rares. On peut citer les sommes perçues dans le cadre de l'attribution du prix Nobel ainsi que les sommes reçues par les juges et arbitres sportifs.

451 Tous les revenus de cette sous-catégorie subissent la même impossibilité de reporter un éventuel déficit sur le revenu global (v. ss 749), à la différence des professions libérales proprement dites et des charges et offices.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1433393036:88861141:196.118.29.75:1582239220

B. Les règles gouvernant la détermination du bénéfice imposable

452 Elles calquent les règles applicables aux BIC, en les simplifiant pour tenir compte du caractère plus rudimentaire de l'activité, notamment de l'absence quasi-totale d'achats, de stocks et de ventes de produits. Les régimes sont les suivants : d'un côté coexistent deux régimes, de la déclaration contrôlée (**1**) et des micro-entreprises (**2**), mais le législateur a considéré que nombre des professions de la catégorie devaient pouvoir opter pour le régime des traitements et salaires à partir du moment où leurs revenus étaient déclarés par des tiers intéressés agissant comme des employeurs : cas des agents généraux d'assurances et des écrivains et compositeurs (v. ss 231). Le caractère libéral, donc individualiste, imprime par conséquent sa marque aux régimes d'imposition.

1. Le régime de la déclaration contrôlée

453 Le régime de la déclaration contrôlée est le régime de détermination réelle des bénéfices, il s'applique de plein droit lorsque le montant annuel des recettes, hors TVA, excède 33 100 euros. Les recettes et les dépenses y sont déterminées selon les règles de la comptabilité de caisse (**a**), à moins que le contribuable n'opte pour la comptabilité d'engagement (**b**).

a. La comptabilité de caisse

454 Ce principe consiste à ne retenir que les recettes effectivement encaissées et les dépenses réellement exposées. La simplicité de ce système convient à la majorité des professionnels concernés, il présente simplement le défaut de ne retracer la réalité de l'activité économique exercée qu'au travers des flux financiers encaissés et décaissés.

455 Les recettes à retenir au titre d'un exercice englobent toutes les sommes effectivement perçues au cours de celui-ci, même si elles se rapportent à des prestations effectuées au cours d'une année précédente ou à des prestations futures (cas des provisions sur honoraires). En revanche le professionnel libéral n'inclut pas dans ses recettes les débours – c'est-à-dire les remboursements de frais à l'euro près exposés pour le compte de ses clients – ni les rétro-

cessions d'honoraires effectuées au profit de confrères qui l'ont aidé dans l'accomplissement de son activité professionnelle.

456 Les charges déductibles correspondent aux dépenses effectivement exposées pour l'exercice de la profession, elles sont classées par l'article 93 du CGI selon la même typologie que celle en vigueur pour les BIC (v. ss 342) ; elles incluent l'amortissement des immobilisations, en revanche le contribuable ne peut pas constituer de provisions (CE 9 juill. 1980, n° 11847, *Dr. fisc.* 1980, n° 48, comm. 2453, concl. J.-F. Verny) dont la logique est incompatible avec celle de la comptabilité de caisse : la provision est destinée à faire face à une perte que des événements en cours rendent probable, alors que la comptabilité de caisse ne retrace que des recettes réellement perçues, par conséquent la créance douteuse n'aura pas à être provisionnée puisqu'elle n'aura même pas été enregistrée en recettes.

457 L'ensemble est simple à tenir et la loi n'exige du contribuable BNC que la tenue de deux documents : un livre-journal, qui retrace au jour le jour chaque recette perçue et chaque dépense exposée, et un registre des immobilisations qui fait notamment apparaître les amortissements pratiqués. La présentation d'un bilan n'est pas exigée.

Le contribuable remplit une déclaration catégorielle n° 2035 qui retrace les résultats de l'année et dont il reporte la synthèse sur sa déclaration globale de revenu. Si cette synthèse fait apparaître un déficit, celui-ci est imputable sur le revenu global du foyer fiscal, dans la mesure où il s'agit du déficit d'une activité professionnelle (v. ss 745) ; si ce revenu est insuffisant, l'excédent du déficit BNC pourra être reporté sur le revenu global des années suivantes, jusqu'à la sixième inclusivement.

b. La comptabilité d'engagement

458 L'option pour la comptabilité d'engagement transpose exactement les règles des BIC (v. ss 302) puisque le professionnel libéral enregistrera ses créances acquises et ses dettes certaines. Une fois exercée, l'option est renouvelable par tacite reconduction. Elle reste valable tant qu'elle n'est pas dénoncée par le contribuable. Si sa trésorerie n'est pas obérée par le caractère erratique de ses

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1755889359886131196:1.13.29.75.158:29220

recettes, la gestion de son entreprise y gagnera en clarté. Avec l'ouverture de cette option, la loi montre la faiblesse de l'écart qui sépare aujourd'hui les entreprises libérales modernes des entreprises commerciales. Mais elles cohabitent avec des confrères de dimensions beaucoup plus modestes, qui se satisfont d'un régime de micro-entreprise.

2. Le régime des micro-entreprises

459 Le régime des micro-entreprises a été voulu par le législateur pour encourager le développement d'activités d'ampleur limitée, souvent accessoires à une activité salariée. Il s'applique lorsque le montant annuel hors taxes d'une telle activité n'excède pas 33 100 euros. Le contribuable n'est pas astreint à remplir une déclaration spéciale, il se borne à inscrire sur la déclaration de son revenu global le montant de ses recettes, l'administration fiscale déduira automatiquement 34 % de frais professionnels avec un minimum de 305 euros, et aucune TVA ne sera due. Le bénéfice imposable est donc égal à 66 % des recettes. Sur option, le contribuable relevant du régime des micro-entreprises peut se placer sous le régime de la déclaration contrôlée. L'option, valable deux ans, est renouvelable tacitement pour la même durée. Elle peut être favorable au contribuable lorsque ses charges réelles dépassent 34 % de son revenu. La loi exclut du bénéfice du régime déclaratif spécial certaines professions, tels les officiers publics et ministériels, les opérateurs sur marchés à terme et les personnes qui, réalisant dans une même entreprise des recettes non commerciales et des recettes commerciales, ont opté pour l'imposition de leurs recettes commerciales sous un régime réel d'imposition.

Bibliographie

ALCADE (Francis), *La profession libérale en droit fiscal*, Litec, 1984, 359 p.

AUSTRY (Stéphane), « BNC : notion de dépenses nécessitées par l'exercice de la profession », *RJF* 1997, n° 1, p. 3 à 8.

BONNET (André), « La détermination de l'actif professionnel des entreprises non commerciales », *Dr. fisc.* 1987, n° 14, p. 436 à 441.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1883338865:88866161:196.113.29.75:1582829220

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1703393938:8861613196.13.2:9756158:2:9220

Chevalier (Jean-Pierre) et Diemer (Jacques), « Deux scénarios du futur. Réflexions sur l'évolution des BNC », *RF compt.* 1993, n° 244, p. 68 à 75.

Cozian (Maurice), « Déductibilité des intérêts des emprunts professionnels », *BF Lefebvre* 1994, n° 2, p. 70 à 73.

Cozian (Maurice) « Le fisc et le voleur », *BF Lefevbre* 2000, n° 3, p. 151 à 153.

Flecheux (Georges), « La spécificité de la fiscalité de l'avocat », *RFFP* 1991, n° 37, p. 41 à 46.

Fonters (Jean-Louis) et Maillot (Didier), *La fiscalité des professions libérales*, LGDJ, 1992, 201 p.

Fouquet (Olivier), « Dans quelles conditions les plus-values sur titres non cotés peuvent-elles constituer des bénéfices non commerciaux ? », *Dr. fisc.* 2009, n° 3, act. 15.

Lanteri, « Y a-t-il une fiscalité des professions libérales ? », *RFFP* 1991, n° 37, p. 13.

Le Berre (Jean-Michel), « L'exercice en groupe et la fiscalité des professions libérales », *RFFP* 1991, n° 37, p. 33 à 40.

Maïa (Jean), « BNC : la distinction entre patrimoine privé et professionnel à l'épreuve de l'utilisation professionnelle d'un immeuble », *RJF* 2001, n° 8-9, p. 703 à 711.

Marchessou (Philippe) et Schmitt (Thierry), « Notion d'actif professionnel en matière de BNC », *Dr. fisc.* 1988, n° 52, comm. 2365.

Olleon (Laurent), « La Bourse et l'avis », *RJF* 12/03, p. 943 à 946.

Plagnet (Bernard), « L'évolution générale de la fiscalité des professions libérales », *RFFP* 1991, n° 37, p. 3 à 12.

Sauve (Jean-Marc), « Notion de revenu imposable dans la catégorie des BNC », *RJF* 1981, n° 5, p. 219.

§ 4. Les bénéfices agricoles

460 Les bénéfices agricoles ont un champ d'application relativement étendu qu'il convient de délimiter (**A**) avant d'étudier les différentes modalités qui régissent leur évaluation (**B**).

A. La notion fiscale de bénéfice agricole

461 Selon l'article 63 du CGI « sont considérés comme bénéfices de l'exploitation agricole pour l'application de l'impôt sur le revenu, les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure soit aux fermiers, métayers, colons paritaires, soit aux propriétaires exploitant eux-mêmes ». Cette définition mérite d'être développée, tant au regard de la nature du revenu (**1**) que de la personne réalisant les bénéfices (**2**).

1. Le bénéfice imposable

462 En principe, sont inclus dans la catégorie des bénéfices agricoles les produits résultant de la mise en valeur de biens ruraux entendus dans un sens relativement large (**a**). À l'inverse, certains types d'activités exercés par les agriculteurs peuvent modifier la nature de leurs revenus et les rendre imposables de ce fait dans d'autres catégories (**b**).

a. Les revenus inclus dans la catégorie des bénéfices agricoles

463 Par-delà le critère foncier qui figure à l'article 63 du CGI le juge puis le législateur ont élargi l'activité agricole au travers de la notion de participation au cycle biologique de caractère végétal ou animal.

Entrent dans la catégorie des bénéfices agricoles, d'une part, les revenus de l'exploitation et, d'autre part, les revenus de la propriété.

464 **Les revenus de l'exploitation agricole.** Les revenus de l'exploitation agricole comprennent les profits résultant pour l'exploitant, d'abord de la vente ou de la consommation de produits provenant de la culture ou de l'élevage, mais aussi issus des activités nouvelles qu'il est incité à développer pour consolider son avenir professionnel.

465 Sont considérés comme bénéfices agricoles d'abord les bénéfices retirés de la culture de végétaux tels les céréales, betteraves à sucre, vignes, légumes, arbres fruitiers et fleurs, ainsi que les produits de tous terrains propres à la culture tels les terres, prés, vignes, vergers et jardins maraîchers.

466 Le recours à des moyens mécaniques et chimiques même considérables ne dénature pas l'activité agricole. Peu importe que les

végétaux soient soumis ou non aux conditions atmosphériques. Ainsi les cultures sous serres ou en galeries souterraines pour les champignons sont agricoles. Il en va de même des cultures hors sol réalisées dans des forceries ou sur des clayettes mobiles.

467 D'un autre côté, l'article 63 du CGI rattache à des activités agricoles les exploitations forestières (même s'il s'agit seulement de coupes de bois sur pied), celle des marais salants et les activités des obtenteurs de nouvelles variétés végétales.

468 S'agissant de la vente d'herbe sur pied, elle constitue non pas une location (imposable dans la catégorie des revenus fonciers) mais un mode d'exploitation agricole.

469 L'article 63, alinéa 5, du CGI étend la définition des bénéfices agricoles aux « revenus provenant de la vente de biomasse sèche ou humide, majoritairement issus de produits ou sous-produits de l'exploitation. Il en va de même des revenus provenant de la production d'énergie à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole »

470 Le développement des sources renouvelables d'énergie électrique a conduit le législateur à prendre en compte les recettes issues de la production d'électricité éolienne et photovoltaïque. Les recettes provenant de cette activité peuvent être rattachées aux bénéfices agricoles, dans la mesure où elles n'excèdent ni 50 % des recettes agricoles ni 100 000 euros (CGI, art. 75 A).

471 Les profits des éleveurs d'animaux de toutes espèces sont des bénéfices agricoles. De même, en vertu de l'article 63 du CGI, les revenus provenant des activités de centres équestres et des entraînements de chevaux de course sont imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles.

472 L'élevage des animaux constitue une activité agricole même si, pour les nourrir, l'éleveur n'utilise pas ou utilise peu les produits de son exploitation.

473 Aux activités d'élevage proprement dites doivent être rattachées les activités d'aviculteurs, d'apiculteurs, d'ostréiculteurs et de pisciculteurs.

474 Enfin, qu'ils proviennent de la culture ou de l'élevage, les produits qui ne sont pas vendus mais consommés par l'exploitant sont imposables même si l'activité agricole de l'exploitant n'est pas

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:713393935:88861619:196.12.29.75:1582829220

exercée à titre principal et si les produits de la récolte sont uniquement affectés à la consommation familiale de l'intéressé. Ainsi jugé par le Conseil d'État (CE 25 nov. 1966, n° 64.893, *Dupont*, *Lebon* 1967. 17) à propos d'un contribuable qui affectait exclusivement à sa propre consommation et à celle de sa famille la totalité de la récolte de sa vigne.

475 **Les revenus de la propriété.** Lorsque l'exploitation des biens ruraux est le fait de leur propriétaire les revenus imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles comprennent non seulement le produit de l'exploitation proprement dite mais également la rémunération du capital foncier ou rente du sol ainsi que, sous certaines conditions, les revenus accessoires.

476 La rente du sol et le bénéfice d'exploitation ne sont pas distingués et sont imposés dans la même catégorie des bénéfices agricoles lorsque l'exploitation est assurée par le propriétaire foncier. Au contraire, lorsque le propriétaire donne ses biens à ferme, les produits qu'il en retire (loyers) sont regardés comme des revenus de son capital foncier et imposés en son nom dans la catégorie des revenus fonciers. Dans ce cas, le bénéfice agricole proprement dit c'est-à-dire le bénéfice de l'exploitation à l'exclusion de la rente du sol, est imposé au nom du fermier (v. ss 490).

477 Les revenus accessoires que les propriétaires exploitants peuvent percevoir en plus de leurs revenus agricoles proprement dits trouvent leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit : tels les produits de la location du droit d'affichage, du droit de chasse, etc.

478 Les modalités de taxation de ces revenus accessoires dépendent de leur régime d'imposition (v. ss 494). Si l'exploitation agricole est soumise au régime du micro-BA les revenus accessoires constituent des revenus distincts du bénéfice agricole et sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers. En cas d'imposition à un régime réel, il convient de distinguer suivant que les terres sont maintenues dans le patrimoine privé de l'exploitant ou qu'elles sont inscrites à l'actif de l'entreprise. Dans le premier cas, les revenus accessoires sont imposés en tant que revenus fonciers, dans le second cas ils sont imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2133339335:88661119:196.129.75.18:1582292920

b. Les revenus exclus des bénéfices agricoles

479 Certains profits procurés par l'exploitation de biens ruraux ne sont pas nécessairement classés dans la catégorie des bénéfices agricoles. Il en va ainsi lorsque l'activité agricole ne constitue que le prolongement d'une activité industrielle ou commerciale ou lorsque l'agriculteur se livre à des activités ne relevant pas de l'agriculture.

480 **Activités agricoles constituant le prolongement d'une entreprise industrielle et commerciale.** En application de la théorie de l'accessoire posée par l'article 155 du CGI (caractère attractif de la catégorie des BIC, v. ss 284) les produits retirés d'activités de nature purement agricole sont imposés au titre des BIC lorsque les opérations ainsi réalisées apparaissent comme l'accessoire d'une activité industrielle ou commerciale. On le sait, la mise en œuvre de l'article 155 est toutefois subordonnée à la double condition que l'activité commerciale soit prépondérante par rapport à l'activité agricole et qu'existent des liens étroits entre les deux activités. Ainsi, à titre d'exemple, sera imposé dans la catégorie des BIC un négociant en bestiaux qui dispose d'une exploitation agricole dans laquelle il élève des animaux destinés à être revendus (CE 4 juill. 1979, nº 99665, *RJF* 1979, nº 10, nº 564).

481 **Activités extra-agricoles.** Les revenus provenant d'opérations qui ne se situent pas dans le prolongement normal de l'agriculture sont imposés dans la catégorie correspondant à la nature de l'activité dont ces opérations relèvent, dès lors que l'activité agricole du contribuable est prédominante ou nettement distincte. Il en va ainsi dans quatre hypothèses :

482 L'exploitant ne se borne pas à la vente de produits provenant de son exploitation. Lorsque des agriculteurs vendent en même temps que les produits de leur propre exploitation, des produits achetés, les profits réalisés sur la vente de ces derniers relèvent de la catégorie des BIC. Ainsi, l'agriculteur qui achète du lait pour compléter sa production est assujetti à l'impôt dans la catégorie des bénéfices agricoles pour les revenus provenant de son exploitation proprement dite et dans la catégorie des BIC pour les profits réalisés sur la vente des produits achetés.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1751889558863:88616113:9753182229220

483 De même, un exploitant qui vend des céréales destinées à la nourriture des chevaux appartenant à une association hippique relève de la catégorie des BIC dès lors que ces céréales ont été acquises auprès de tiers et que le traitement apporté à ces céréales en vue d'améliorer leur pouvoir nutritif ne constitue pas une opération liée au cycle biologique de la plante (CE 13 déc. 1982, n° 27955, *Dr. fisc.* 1983, n° 40, comm. 2121, avec extraits des conclusions de M. Bissara).

484 L'exploitant ne vend que des produits de son exploitation mais utilise à cet effet des procédés commerciaux. Les profits que les agriculteurs retirent de la vente des produits de leurs récoltes doivent être assujettis à l'impôt dans la catégorie des BIC lorsque les ventes sont réalisées dans une installation commerciale permanente agencée pour la vente au détail ou à l'aide d'un personnel spécialisé. Il en va ainsi, par exemple, de l'exploitation d'un bar-dégustation par un viticulteur qui y vend sa récolte. À l'inverse, si les agriculteurs vendent les produits de leur exploitation sans disposer d'une installation permanente de vente, les profits relèvent de la catégorie des bénéfices agricoles. Il en va ainsi des ventes sur les marchés ou en bordure de route. Dans la mesure où l'agriculteur est soumis à l'évaluation micro-BA la distorsion de concurrence avec le marchand de primeurs, par exemple, qui paie BIC et contribution économique territoriale, peut être importante.

485 L'exploitant procède à la transformation de produits agricoles. Les profits réalisés par les agriculteurs transformant leur production constituent des BIC lorsque ces opérations de transformation ne peuvent être considérées comme l'accessoire ou le prolongement normal de l'exploitation agricole. Il en va ainsi quand les produits obtenus ne sont pas destinés à l'alimentation de l'homme et des animaux ou ne peuvent être utilisés à titre de matière première dans l'agriculture ou l'industrie.

486 L'exploitant réalise des opérations qui ne se rattachent pas à la vente de produits récoltés. Il advient que les exploitants agricoles outre les ventes directes des produits de la ferme fournissent à des citadins moyennant rétribution des prestations telles que logement, nourriture, admission à la table d'hôte, etc. Les profits que l'agriculteur tire de cette activité sont imposés au titre des BIC.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2113393938:88661181:196.113.29.75:1582529220

Entrent dans la même catégorie les locations de gîtes ruraux (pour les modalités d'imposition v. ss 564). De même les profits provenant d'opérations de pension ou de gardiennage d'animaux, et la location de taureaux à des organisations de spectacles ainsi que la location de chevaux relèvent en principe des BIC. À l'inverse, relève, en principe, des BNC l'entraînement des chevaux en vue de les préparer à des courses.

Il convient toutefois de noter que les revenus qui sont tirés de ces activités accessoires, dans l'hypothèse de l'imposition du bénéfice réel, peuvent être compris dans les bénéfices agricoles, à la condition que leur montant global n'excède ni 30 % du chiffre d'affaires global ni 50 000 euros (CGI, art. 75).

2. Les personnes imposables

487 Les bénéfices de l'exploitation agricole sont imposés au nom de l'exploitant. Il en résulte que ces bénéfices ne sont soumis à l'impôt sur le revenu que dans l'hypothèse où l'exploitant est une personne physique (**a**), un groupement, une association ou une société non passible de l'impôt sur les sociétés et n'ayant pas opté pour cet impôt (**b**). Dans le cas contraire, les bénéfices de l'exploitation agricole sont, bien entendu, soumis à l'impôt sur les sociétés.

a. Les exploitants individuels

488 Les profits réalisés par les exploitants individuels qui mettent en valeur des biens ruraux ont le caractère de bénéfices agricoles. **Quatre modes d'exploitation peuvent être distingués.**

489 **Le propriétaire exploitant.** Si le propriétaire exploite lui-même ses biens ruraux, les revenus imposables comprennent outre le bénéfice de l'exploitation, les revenus du capital foncier ou rente du sol auxquels s'ajouteront éventuellement les revenus accessoires (v. ss 475). Depuis 1971, les revenus correspondant aux bâtiments d'habitation de l'exploitant sont exonérés de l'impôt, à l'instar du propriétaire se réservant la jouissance de son logement (v. ss 572). Ceci peut présenter un désavantage en cas de soumission au régime du bénéfice réel, car il n'est pas possible de déduire les charges immobilières, frais de réparation et amortissements des locaux d'habitation.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:715389588861116613.29.75.182:89220

490 **Le fermier.** En sa qualité d'exploitant, le fermier est imposable à raison des profits qu'il retire de l'exploitation, le propriétaire étant, de son côté, imposable au titre des revenus fonciers pour les fermages qu'il perçoit.

491 **Le métayer.** Le métayer partage les fruits et produits avec le propriétaire. Chacun est dès lors imposé pour sa quote-part du bénéfice global comprenant le résultat de l'exploitation et le revenu du capital foncier en conformité avec les usages locaux (CGI, art. 77).

492 **L'exploitant travaillant avec ses enfants majeurs.** Lorsque l'ascendant et ses enfants sont copropriétaires indivis de la propriété exploitée en commun, l'exploitation est réputée faite en association et chacun des intéressés est imposé séparément pour la part lui revenant dans le bénéfice de l'exploitation commune. Dans le cas contraire, c'est en principe l'ascendant qui est soumis à l'impôt sur la totalité des bénéfices de l'exploitation. Il n'en est autrement que s'il est établi que les enfants majeurs non rémunérés par un salaire, participent effectivement à la gestion et aux risques de l'exploitation (société de fait).

b. Les sociétés et groupements divers

493 Chacun des associés ou chaque membre participant des sociétés de personnes et assimilées exerçant une activité agricole n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés est personnellement soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans la société ou le groupement. Sont notamment concernés les associés des groupements fonciers agricoles (GFA) des groupements forestiers, des groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC), des sociétés civiles agricoles, et des groupements forestiers ruraux.

B. L'évaluation des bénéfices agricoles

494 Existent deux modalités d'évaluation : le régime de l'évaluation réelle (**1**) et le régime des micro-exploitations agricoles dit micro-BA (**2**) qui a remplacé l'évaluation forfaitaire à compter de l'imposition des revenus de l'année 2016 (CGI, art. 64 *bis* nouveau).

1. L'évaluation réelle

495 Elle se décompose en évaluation réelle normale (**a**) et en évaluation réelle simplifiée (**b**).

a. L'évaluation réelle normale

496 On étudiera successivement son champ d'application 1) et la détermination du bénéfice 2).

1) Le champ d'application de l'évaluation réelle normale

497 Les agriculteurs relèvent de l'évaluation réelle soit parce que leurs exploitations encaissent des recettes supérieures à un certain montant soit parce qu'ils ont opté en ce sens.

498 **L'évaluation réelle normale par franchissement d'un certain seuil de recettes.** Lorsque les recettes d'un exploitant agricole dépassent une moyenne annuelle de 350 000 euros, mesurée sur deux années consécutives, l'intéressé est obligatoirement imposé d'après son bénéfice réel à compter de la première année suivant la période biennale considérée. Ainsi l'agriculteur encaissant des recettes de 340 000 euros en 2016 et de 370 000 euros en 2017 sera soumis à l'évaluation réelle normale à partir du 1er janvier 2017.

499 **L'évaluation réelle normale sur option.** Les exploitants agricoles relevant de l'évaluation réelle simplifiée peuvent opter pour l'évaluation réelle normale. La période couverte par l'option initiale est de cinq ans. Durant ces cinq ans l'option est irrévocable et se reconduit tacitement par périodes successives et irrévocables de cinq ans.

2) La détermination du bénéfice réel

500 L'évaluation réelle normale se rapproche étroitement de celle applicable en matière de bénéfices industriels et commerciaux. C'est ainsi que les agriculteurs relevant de ce régime doivent tenir une comptabilité de leurs opérations, avec enregistrement des créances acquises et des dépenses engagées et non pas seulement des recettes et des décaissements. Le bénéfice annuel est égal à l'excédent des produits sur les charges. Celles-ci comprennent, comme en matière industrielle et commerciale, les frais généraux, les provisions et les amortissements. Les conditions générales de déductibilité des provisions et amortissements sont les mêmes

qu'en matière de bénéfices industriels et commerciaux, sous réserve de quelques règles spéciales, tenant par exemple à l'amortissement du cheptel.

Les agriculteurs doivent souscrire chaque année avant le 1er mars une déclaration de résultats de l'année précédente accompagnée des pièces prévues à l'article 53 A du CGI (v. ss 323). Depuis le 1er janvier 2015, la déclaration doit être déposée par voie électronique.

501 Mais plusieurs dispositions particulières ont été prévues en leur faveur pour tenir compte des contraintes et des caractéristiques particulières de la production agricole et qui résident notamment dans le faible niveau du chiffre d'affaires par rapport au capital investi, à l'importance inhabituelle des éléments non amortissables et à la forte irrégularité des résultats (CGI, art. 72, I, al. 2 à 4°).

502 Ces particularités, qui ont été précisées et développées par la loi de modernisation de l'agriculture du 1er février 1995, se rapportent notamment à la déduction accélérée des intérêts de certains emprunts, au régime spécial d'évaluation des stocks à rotation lente, à la déduction pour financement des stocks ou des immobilisations et à l'apport en société d'une exploitation individuelle.

503 Contrairement au cas des bénéfices industriels et commerciaux, la liberté d'inscription au bilan est limitée. Les immeubles bâtis ou non bâtis appartenant à l'exploitant et utilisés pour les besoins de l'exploitation sont obligatoirement inscrits à l'actif du bilan. Toutefois, l'exploitant peut demander de conserver les terres (CGI, art. 38 *sexdecies* D de l'annexe III) dans son patrimoine privé. L'option vaut pour quinze ans et se renouvelle tacitement, sauf renonciation expresse au terme de la période concernée (CE 26 sept. 2011, nº 340246, *Min. c/ M. Biestel, Dr. fisc.* 2012, nº 24, comm. 334). Cette option est une décision de gestion, formulée de façon expresse et qui ne saurait découler d'une attitude implicite, résultant de la non-inscription des terres à l'actif (CE 17 mai 1991 ; *Mme Chenuault, Dr. fisc.* 1991, nº 39, comm. 1609, concl. Arrighi de Casanova).

504 D'un autre côté, pour tenir compte de l'irrégularité des revenus, l'exploitant peut opter pour le système dit de la moyenne triennale

similaire à celui prévu par l'article 100 *bis* du CGI applicable aux auteurs et aux écrivains (CGI, art. 75-0 B). L'impôt est établi sur la moyenne des bénéfices agricoles d'une année considérée et des deux années précédentes. L'option pour ce système ne peut être formulée avant la troisième année d'application du régime réel et présente un caractère irrévocable.

b. L'évaluation réelle simplifiée

505 Instituée par la loi du 28 avril 1976, l'évaluation réelle simplifiée constitue une transposition de celle mise en place à partir de 1970 pour les entreprises industrielles et commerciales.

1) Le champ d'application de l'évaluation réelle simplifiée

506 L'évaluation réelle simplifiée s'applique aux exploitations agricoles soit de plein droit soit sur option. Elle s'applique de plein droit aux exploitants dont les recettes annuelles moyennes calculées sur deux années consécutives sont comprises entre 82 200 euros et 350 000 euros. Peuvent s'y soumettre, sur option, les exploitants normalement placés sous le régime du micro-BA.

507 Cette option s'explique par le fait que l'agriculteur soumis au régime du micro-BA peut avoir intérêt à y renoncer. C'est le cas tout d'abord lorsqu'il est en mesure de justifier, grâce à une comptabilité régulière, d'un résultat inférieur à celui qui résulterait du régime du micro-BA. Mais surtout, l'option présente un grand intérêt lorsque le contribuable doit supporter des frais importants pour la réparation ou l'amélioration de ses installations – ou lorsque réalisant un gros effort d'équipement il a des charges d'amortissement élevées. Ces situations peuvent conduire à un résultat réel déficitaire, avec tous les avantages que cela comporte : non-imposition au titre de la catégorie de revenu, imputation du déficit sur d'autres revenus soit de l'exercice en cours soit des exercices suivants.

508 À noter que les deux catégories de contribuables soumis à l'évaluation réelle simplifiée, soit de plein droit soit sur option, ont la possibilité d'opter pour l'évaluation réelle normale.

2) La détermination du bénéfice réel simplifié

509 Le régime du bénéfice réel simplifié a été mis en place pour inciter l'exploitant agricole à renoncer au micro-BA et à se doter d'une comptabilité afin de pouvoir mieux gérer son entreprise.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1753339335:88861146:13.29.51:1822920

510 Le régime simplifié est un régime réel, ce qui a pour conséquence que le bénéfice est déterminé selon les règles similaires à celles applicables au réel normal, avec toutefois des allégements sensibles. C'est ainsi que les obligations déclaratives sont réduites : les agriculteurs sont tenus à une déclaration comportant un compte simplifié, un tableau des immobilisations et des amortissements ainsi qu'un bilan abrégé. Ils doivent également tenir à la disposition de l'administration le livre journal enregistrant le détail des recettes et des dépenses. En revanche, les contribuables n'ont pas à présenter les documents prévus à l'article 53 A du CGI (v. ss 324).

511 Pour ce qui est de la détermination du bénéfice, il n'est pas tenu compte des créances et des dettes mais des recettes effectivement encaissées et des dépenses réellement payées durant l'exercice considéré. Il est tenu compte des stocks mais ils sont soumis à des règles particulières d'évaluation par un système de décote.

512 L'évaluation réelle – normale ou simplifiée – présente deux caractéristiques par rapport au micro-BA.

513 D'abord, les agriculteurs soumis à l'évaluation réelle peuvent adhérer à un centre de gestion agréé (v. ss 546) et bénéficier d'une dispense de la majoration de 25 % de la base d'imposition des revenus, alors que les exploitants soumis au micro-BA subissent cette majoration.

514 En deuxième lieu, il est tenu compte des déficits éventuels. Mais en raison des mécanismes d'évasion fiscale que leur imputation autorisait, la déduction des déficits est moins libéralement admise qu'en matière de BIC. Le mécanisme d'évasion utilisé jusque dans les années 1960 consistait à utiliser d'anciennes fermes comme résidences secondaires. Exploitées sous le régime du bénéfice réel, leurs entretien et modernisation généraient un déficit qui venait s'imputer sur le revenu global du contribuable. Pour mettre fin à ces abus, le législateur fiscal est intervenu en prévoyant que le déficit agricole n'est pas imputable sur le revenu global lorsque les autres revenus du contribuable dépassent 107 718 euros s'agissant de l'année 2016. Si tel est le cas, il n'est reportable que sur les bénéfices agricoles des six années qui suivent. Le déficit provenant

de l'activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne ne peut pas être imputé sur le revenu global (CGI, art. 75 A, al. 3).

2. Le micro-BA

515 Le régime du forfait agricole est remplacé par le régime micro-BA. Ce régime s'applique aux exploitants dont la moyenne des recettes hors taxes sur trois années n'excède pas 82 200 euros. Le bénéfice imposable est égal à la moyenne des recettes de l'année d'imposition et des deux années précédentes, diminuée d'un abattement de 87 % qui ne peut être inférieur à 305 euros. Les contribuables déclarent chaque année leurs recettes sur leur déclaration de revenu comportant les recettes de l'année d'imposition, les recettes de l'année précédente et les plus-values ou moins-values réalisées ou subies au cours de l'année.

Des exploitations sont exclues du micro-BA, et relèvent obligatoirement du régime réel d'imposition. Il en va ainsi, entre autres, des exploitants qui effectuent des opérations commerciales sur des animaux de boucherie ou de charcuterie. Il en va de même pour les exploitants imposables selon un régime réel pour les bénéfices (BIC, BNC) autres que ceux provenant de leur activité agricole.

Sur option les contribuables peuvent se placer sous le régime de la déclaration contrôlée.

516 De façon plus générale, le monde agricole s'est vu accorder un certain nombre de mesures de faveur. On retiendra les plus significatives.

517 Les jeunes agriculteurs peuvent bénéficier d'un abattement de 50 % sur les bénéfices de leurs soixante premiers mois d'activité. Lorsqu'ils perçoivent la dotation d'installation ou des prêts à moyen terme spéciaux l'abattement est de 100 % (CGI, art. 73 B).

518 Les exploitants agricoles ont la faculté de constituer en franchise d'impôt une déduction pour aléas et une déduction pour investissement, dans la double limite de 27 000 euros et du bénéfice imposable (CGI, art. 72 D, D *bis* et D *ter*).

519 Pour permettre aux agriculteurs de prendre des vacances, un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur le revenu pour prendre un

international.scholarvox.com:ESCG Marrakech:7558895:88866196133:29575:158229220

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1738393580:88861421:196.113.252:1589220

remplaçant salarié est prévu. Ce crédit d'impôt est égal à la moitié des dépenses de personnel dans la limite de 14 jours de remplacement pour congé (CGI, art. 200 *undecies*).

520 Soucieux de développer l'agriculture biologique, le législateur a prévu, de 2011 à 2017, l'octroi d'un régime de crédit d'impôt. Si 40 % au moins des recettes de l'entreprise agricole proviennent d'activités agricoles relevant du mode de production biologique, au sens communautaire et national du terme, elle bénéficie alors d'un crédit d'impôt égal à 2 500 euros pour chacune de ces années ; si l'entreprise perçoit une aide à la production biologique, le total des aides et du crédit d'impôt ne peut alors excéder 4 000 euros. Ce crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel l'entreprise a rempli les conditions légales de son octroi ; son éventuel excédent est restitué (CGI, art. 244 *quater* L, 199 *ter* K et 220 M).

Bibliographie

GIZARD (Marc), *Droit et fiscalité forestiers*, PUF, 1996, 480 p.

ISAIA (Henri), MARTIN (Gilles-J.) et SPINDLER (Jacques), « Fiscalité et agriculture. Réflexions sur l'évolution récente de la jurisprudence fiscale des juridictions administratives en matière agricole », *RFFP* 1991, n° 36, p. 103 à 121.

MADIGNIER (Michel-Pierre), *Fiscalité agricole et viticole approfondie*, Litec, 2e éd., 2009, 688 p.

MIGNON (Emmanuelle), « Que reste-t-il du principe de la transparence fiscale des GAEC », *RJF* 2000, n° 4, p. 295 à 297.

NONCIAUX (Bernard), « Les options fiscales en agriculture », *RF compt.* 2000, n° 318, p. 12.

TUROT (Jérôme), « La notion d'activité agricole. L'agriculture gagne du terrain », *RJF* 1989, n° 1, p. 3.

§ 5. Les dispositions communes aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices non commerciaux et aux bénéfices agricoles

521 Les trois catégories de revenus professionnels sont envisagées comme un ensemble homogène pour un certain nombre de régimes, dont les caractéristiques essentielles seront communes aux trois : le législateur a édicté deux régimes communs, celui des plus-values et moins-values professionnelles (**A**), celui des centres et associations de gestion agréés pour la déclaration du revenu (**B**), tandis que le juge de l'impôt a élaboré pour ces catégories de revenus la théorie des erreurs et décisions de gestion (**C**) et celle de l'acte anormal de gestion (**D**).

A. Le régime des plus-values et moins-values professionnelles

522 Il a pour ambition d'imposer le profit exceptionnel qu'une entreprise réalise lors de la cession d'une immobilisation, c'est-à-dire d'un élément de son actif professionnel. La cession d'un instrument de travail s'effectue à un prix. Par assimilation, sont également concernés les apports en société, les échanges, les cessations d'activité mais aussi l'expropriation ou la destruction par sinistre.

523 Si le prix constaté alors est identique à la valeur nette comptable du bien cédé, il n'y a ni plus-value ni moins-value et aucune imposition.

524 Si ce prix est supérieur à la valeur nette comptable du bien cédé, l'entreprise dégage une plus-value imposable, aux termes de l'article 39 *duodecies* du CGI. Si la cession intervient peu de temps après l'acquisition de cette immobilisation, la loi présume la plus-value spéculative car une immobilisation n'a pas vocation à être revendue mais doit être utilisée longtemps par l'entreprise pour accomplir son activité. Dans ce cas la plus-value sera imposée comme un bénéfice puisqu'elle est le fruit d'une opération proche

de l'achat-revente d'une activité commerciale. En revanche c'est un régime d'imposition plus favorable qui s'appliquera à une plus-value à long terme puisque la durée de détention de l'immobilisation a été davantage conforme à une gestion normale.

525 Si le prix de cession est inférieur à la valeur nette comptable du bien cédé, l'entreprise constate une moins-value. La loi lui permet d'imputer cette moins-value sur une plus-value de même portée (court terme ou long terme) pour diminuer la base imposable.

526 Telles sont les grandes lignes de ce régime cohérent, qu'il ne faut pas confondre avec celui des plus-values réalisées par les particuliers (v. ss 649). Le régime d'imposition est fondé sur la distinction entre court terme (**1**) et long terme (**2**). Le législateur a également prévu un régime d'exonération pour les petites et moyennes entreprises (**3**).

1. Le régime des plus-values et moins-values à court terme

527 Le régime des plus-values et moins-values à court terme oblige le contribuable à opérer une étude d'ensemble sur l'année ou sur l'exercice : il calcule chaque plus-value (**a**) ou moins-value (**b**), il détermine le solde net des opérations à court terme (**c**), puis opère le traitement fiscal du solde (**d**).

a. Le calcul de la plus-value imposable

528 Le calcul de la plus-value imposable prend en compte la plus-value réalisée, par opposition aux plus-values simplement latentes. La plus-value est à court terme dans deux cas :

– lorsque l'immobilisation est cédée moins de deux ans après son acquisition, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que l'immobilisation est amortissable ou ne l'est pas ;

– de façon plus subtile, si la plus-value résulte de la cession d'une immobilisation amortissable acquise plus de deux ans auparavant ; dans ce cas la plus-value est dite à court terme jusqu'à hauteur du montant des amortissements pratiqués, pour le solde elle sera qualifiée de plus-value à long terme. Ce régime part du constat suivant : si la cession d'une immobilisation amortissable dégage une plus-value c'est parce que le second terme de la soustraction qui permet de calculer la plus-value – soit la valeur nette comptable – est trop faible par rapport à la valeur vénale de ce

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1758899895:88861916:196.118.129:9220

bien. Si elle est trop faible c'est parce que le bien a fait l'objet d'un amortissement excessif, supérieur à la dépréciation réelle du bien. Cette part excessive d'amortissement s'est effectuée en déduction du résultat imposable, donc le Trésor public a été pénalisé. Le montant que le contribuable a ainsi éludé en impôt au fil des années sera repris par la qualification à court terme de la plus-value correspondant au montant des amortissements pratiqués, puisqu'elle sera alors imposée comme du bénéfice.

529 **Exemple**

Ainsi, pour une machine amortissable sur cinq ans que l'entreprise revend au bout de trois ans, la plus-value sera décomptée comme suit :

– prix d'acquisition 60 000

– total des amortissements pratiqués 5 900

– d'où une valeur comptable nette de 54 100

– si le prix de revente est de 65 000

– la plus-value réalisée sera de 10 900 (65 000 - 54 100)

* soit 5 900 à court terme (montant des amortissements pratiqués).

* et 5 000 à long terme.

b. La détermination de la moins-value

530 Elle n'est que partiellement symétrique : certes, elle sera à court terme lorsqu'elle est constatée à l'occasion de la cession d'une immobilisation non amortissable réalisée moins de deux ans après son acquisition. Mais si la cession porte sur une immobilisation amortissable la moins-value sera toujours à court terme, quelle qu'ait été la durée de détention. L'explication de ce régime de faveur (une moins-value à court terme se compense avec une plus-value à court terme) réutilise le raisonnement précédent : si la cession d'une immobilisation amortissable dégage une moins-value, c'est en raison d'une insuffisance d'amortissement de celle-ci (la valeur résiduelle comptable était trop élevée puisqu'elle fut supérieure au prix de cession). L'entrepreneur s'étant ainsi pénalisé, puisqu'il n'a pas diminué son résultat imposable d'annuités d'amortissement suffisantes, ne doit pas être pénalisé

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:753833338:88861196:196.200.175.188:1582229220

une seconde fois pour les mêmes causes, par conséquent la moins-value bénéficiera d'une qualification fiscale favorable.

c. La détermination du solde net de la plus-value

531 Elle s'effectue à la clôture de l'année ou de l'exercice : le contribuable fait masse de toutes les plus-values et moins-values à court terme constatées à l'occasion de la cession d'immobilisations, et dégage un solde.

d. Le traitement fiscal du solde annuel

532 Le traitement fiscal du solde annuel est en forme d'alternative : ou bien ce solde est une plus-value nette à court terme, dans ce cas il est ajouté au bénéfice imposable de l'exercice, avec possibilité d'étalement sur trois ans ; ou bien ce solde est une moins-value nette à court terme, et elle s'imputera sur le bénéfice imposable, à défaut elle sera considérée comme un déficit catégoriel, imputable ou reportable dans les conditions de droit commun.

2. Le régime des plus-values et moins-values à long terme

Il emprunte les mêmes étapes. Une fois définies (**a**), ces plus et moins-values doivent être compensées (**b**) et leur solde fait l'objet d'un traitement fiscal différencié selon qu'il s'agit d'une plus-value (**c**) ou d'une moins-value (**d**) à long terme.

a. Définitions

533 **La plus-value est à long terme** lorsque l'immobilisation non amortissable est cédée plus de deux ans après son acquisition ; lorsque l'immobilisation est amortissable c'est uniquement la part excédant le montant des amortissements pratiqués sur cette immobilisation qui sera qualifiée de plus-value à long terme.

534 **La moins-value est à long terme** uniquement lorsque la cession porte sur une immobilisation non amortissable, cédée plus de deux ans après son acquisition.

b. Compensation

535 Le contribuable doit procéder à une compensation générale des plus-values et des moins-values à long terme réalisées au cours de l'année ou de l'exercice.

c. Le régime applicable à la plus-value à long terme

536 Si le fruit de la compensation est une plus-value nette à long terme, elle est taxée au taux réduit de 16 % ; l'ajout des imposi-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1775889958:88866:196.113.97.14:1582029220

tions additionnelles (prélèvement social de 4,5 %, contributions additionnelles de 0,3 % et 2 %, CSG de 8,2 % et CRDS de 0,5 %) porte le taux effectif à 31,5 %.

537 Pour un contribuable soumis à l'imposition sur les sociétés (v. ss 851), le champ d'application de ce régime est limité au résultat net des concessions de licences d'exploitation de brevet. Pour les dividendes reçus des sociétés de capital-risque, le taux d'imposition est de 15 %, auquel s'ajoute la contribution sociale de 3,3 %.

538 S'il en a l'opportunité, le contribuable peut compenser cette plus-value à long terme avec la moins-value à long terme subie au cours des dix années ou exercices précédents.

d. Le régime applicable à la moins-value à long terme

539 Si le fruit de la compensation est une **moins-value nette à long terme** celle-ci ne peut qu'être imputée sur les plus-values à long terme des dix années ou exercices suivants. Toutefois, si l'entreprise cesse son activité le solde de moins-value à long terme pourra être imputé sur le dernier bénéfice, mais en respectant le rapport entre le taux d'imposition des plus-values à long terme et celui du bénéfice : par exemple 16/33,33 si le contribuable est assujetti à l'impôt sur les sociétés.

3. Le régime d'exonération des moyennes et petites entreprises

540 Les petites entreprises bénéficient de différents régimes d'exonération. Le régime d'exonération générale de leurs plus-values professionnelles (CGI, art. 151 *septies*) s'applique à un exploitant individuel ou à une société de personnes, dont les recettes hors taxes n'excèdent pas :

– 250 000 euros HT pour les entreprises industrielles et commerciales de vente de marchandises et de fourniture de logements ainsi que les entreprises agricoles et,

– 90 000 euros HT pour les entreprises de prestations de services relevant des BIC et pour les titulaires de bénéfices non commerciaux.

L'exonération est partielle lorsque leurs recettes excèdent ces seuils sans dépasser respectivement 350 000 euros et 126 000 euros.

international.scholarvox.com:None:2147136332:88861171:196.12.229.158:1579515229220

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:715335:88661619:196.113.29.75:1582829220

4. Les régimes de faveur gouvernant la transmission d'entreprises

541 Le départ en retraite d'une génération a incité le législateur à multiplier les régimes d'exonération ou de report d'imposition en faveur des plus-values constatées lors des opérations de transmission de PME, ceci dans le dessein de faciliter les transmissions et préserver la pérennité de ces entreprises. Quatre régimes coexistent aujourd'hui.

542 Aux termes de l'article 151 *septies* A du CGI, sont ainsi exonérées les plus-values réalisées à l'occasion de la transmission d'une PME soumise à l'impôt sur le revenu, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans. Le cédant doit se retirer de la direction dans les deux ans précédant ou suivant la cession, et ne pas détenir plus de 50 % du capital ou des droits de vote dans l'entreprise. L'article 238 *quindecies* organise l'exonération de toutes les plus-values (à court terme et à long terme) sur les transmissions, à titre onéreux ou à titre gratuit, des entreprises individuelles ou d'une branche complète d'activité ayant plus de cinq ans d'âge. L'exonération est totale si la valeur des éléments transmis est inférieure à 300 000 euros. Elle est partielle et dégressive lorsque la valeur de ces éléments est comprise entre 300 000 et 500 000 euros. Dans tous les cas, le cédant ne doit pas posséder le contrôle de l'entreprise cessionnaire.

543 Aux termes de l'article 151 *octies*, l'exploitant qui apporte son entreprise individuelle en société a la possibilité d'opter pour un régime de report de taxation des plus-values constatées à cette occasion. L'apport doit porter sur l'entreprise individuelle ou sur une branche d'activité, à l'exclusion le cas échéant des immeubles affectés à l'exploitation, à la condition toutefois que ces derniers soient mis à la disposition de la société dans le cadre d'un bail d'une durée minimale de neuf ans. La rémunération de l'apport doit être constituée exclusivement d'actions ou de parts sociales correspondant à la valeur réelle de l'ensemble des éléments d'actifs immobilisés. L'imposition de la plus-value est alors reportée jusqu'à la cession des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou de la cession par la société des biens concernés. Les plus-values sur éléments amortissables ne seront pas imposées au nom de l'apporteur mais réintégrées dans les bénéfices de la

société bénéficiaire de l'apport et imposables au taux de droit commun. En contrepartie, la société pourra calculer les amortissements et les plus-values postérieurs d'après les nouvelles valeurs retenues lors de l'apport.

544 Lorsqu'un entrepreneur individuel transmet à titre gratuit son entreprise, les bénéficiaires de la transmission peuvent également opter pour un régime de report d'imposition des plus-values d'actif constatées au jour de la transmission. Ce report va se transformer en exonération définitive des plus-values si l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans par l'un des bénéficiaires de la transmission (CGI, art. 41).

Dans tous ces cas la plus-value comme la cession des parts sont toutefois soumises aux prélèvements sociaux.

La plupart de ces mesures ne peuvent pas se cumuler (v. aussi ss 1625).

545 Au total, l'ensemble du régime des plus-values professionnelles est cohérent, simple et rentable pour le Trésor public.

B. Les centres et les associations de gestion agréés par l'administration fiscale

546 La création de ces institutions, en 1976, répondait à une demande des contribuables professionnels non-salariés qui estimaient injustifié l'abattement de 20 % dont bénéficiaient alors les salariés ; ils réclamaient son abolition en faisant valoir qu'il avait perdu sa justification dans la mesure où leurs revenus étaient dorénavant aussi bien connus par l'administration que ceux des salariés. Le législateur s'est laissé convaincre, mais plutôt que d'abolir un privilège il a préféré étendre son champ d'application aux membres des catégories précitées qui consentiraient un réel effort de transparence en adhérant à l'un de ces centres (pour les BIC et les BA) ou associations (pour les BNC).

1. Statut

547 Statutairement un centre de gestion est une association, créée à l'initiative d'experts-comptables, de chambres de commerce ou d'organisations professionnelles légalement constituées. Chaque centre est agréé par une commission régionale. Le premier agré-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:715309935:88866161:196.200.175:1582329220

ment est délivré pour trois ans, en fonction notamment de conditions de moralité et d'effectif minimum. Les renouvellements suivants sont accordés pour six ans. En contrepartie de l'agrément le centre bénéficie de la mise à disposition d'un inspecteur des impôts, qui assurera la liaison avec son administration. Pour les contribuables BNC, ce sont des associations de gestion agréées qui assument le même rôle.

548 Les centres assurent une mission d'assistance qui s'exerce d'abord dans le domaine de la gestion. Le dossier de gestion remis à chaque adhérent décrit la situation économique de son entreprise au cours de l'exercice écoulé, lui fournit différents ratios de gestion ainsi qu'un tableau de financement et dresse une analyse comparative du bilan et du compte de résultat avec ceux de l'exercice précédent. La dimension pédagogique des centres est ici évidente puisqu'il s'agit clairement d'accompagner les contribuables qui passent du régime micro au réel simplifié (v. ss 320).

2. Assistance comptable

549 Dans le domaine comptable l'assistance porte sur la bonne tenue des documents. L'aide principale est assurée par les membres de l'Ordre des experts-comptables qui assistent leurs clients adhérents du centre, et attestent auprès de lui de la régularité du travail accompli. Lors du dépôt de la déclaration de bénéfice, le centre procédera à un examen de forme, de cohérence et de vraisemblance de celle-ci. L'examen se poursuit tout au long de l'année par échange d'informations, demandées par l'inspecteur détaché auprès du centre et renseignées par les experts-comptables qui sont à la fois membres de l'association gestionnaire du centre et prestataires auprès de leurs clients. Depuis le 1er janvier 2010, le centre ou l'association ne peut plus assurer la tenue comptable des entreprises de petite taille, cette tâche devant être attribuée à des entités juridiquement distinctes.

3. Engagements du professionnel

550 Un contribuable ne peut adhérer à un centre de gestion que s'il s'engage à tenir une comptabilité sincère, à faire viser ses déclarations de résultats par un membre de l'Ordre des experts-comptables, et à communiquer au centre chaque année le bilan,

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1753893588:88661516:196.113.39.75:1582529220

les comptes de résultats et les documents annexes. Il doit en outre avertir sa clientèle qu'il accepte les règlements par chèque. Le non-respect grave ou répété de ces prescriptions entraînera son exclusion par le centre, généralement à la demande de l'administration et après que l'adhérent ait été mis en mesure de présenter sa défense.

4. Un cadre protecteur

551 Le cadre ainsi offert au contribuable professionnel est plutôt protecteur même si corrélativement il permet à l'administration d'améliorer la qualité de ses informations et partant de son contrôle sur sa situation fiscale. Il bénéficie dorénavant d'une dispense de la majoration de 25 % applicable à la base d'imposition des revenus retenue pour le calcul de l'impôt (créée concomitamment à l'abolition de l'abattement de 20 % pour les salaires), ainsi que d'une réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion. Cette réduction est réservée aux contribuables qui ont opté pour un régime réel, alors que leur chiffre d'affaires les cantonnait dans les limites du micro-BA, du micro-BIC ou du micro-BNC. La réduction est plafonnée aux 2/3 des frais exposés, dans la limite du montant de l'impôt sur le revenu, plafonné à 915 euros.

552 Le juge a développé de son côté une grille commune d'analyse des comportements de l'entrepreneur.

C. La théorie des erreurs et décisions de gestion

553 L'influence des règles comptables sur le régime fiscal des bénéfices professionnels renforce le caractère intangible de la déclaration de résultat. Toutefois les erreurs commises doivent pouvoir être rectifiées, tant à l'initiative de l'administration que du contribuable, à l'intérieur du délai de reprise. Souvent le contribuable hésitera à déposer une déclaration rectificative, de peur d'éveiller les soupçons du fisc. Celui-ci procédera à la rectification des erreurs dans le cadre de son pouvoir de contrôle, mais aussi bien celles commises en défaveur du contribuable que celles commises en défaveur du Trésor.

554 **L'erreur** est une méprise, involontaire par définition, elle se caractérise par la violation d'une prescription légale ; l'archétype en est

la comptabilisation et la déduction comme charge de l'acquisition d'une immobilisation amortissable. **La décision de gestion** s'analyse comme le choix qu'opère le contribuable entre plusieurs solutions régulières : il décide par exemple d'amortir en linéaire une immobilisation éligible à l'amortissement dégressif. Cette possibilité de choix doit être respectée par le fisc, qui ne peut pas prétendre *a posteriori* que le contribuable aurait pu prendre une meilleure décision : la décision de gestion est respectable parce qu'elle est régulière, mais aussi parce qu'en économie néo-libérale le chef d'entreprise n'est jamais obligé de rechercher ni *a fortiori* d'obtenir le meilleur rendement de ses investissements ou de son schéma de production. En d'autres termes, le contrôle de l'administration doit être de régularité mais non d'opportunité. Au nom de la même logique la décision de gestion n'est pas seulement opposable à l'administration mais aussi au contribuable qui l'a prise, et qui ne pourra prétendre obtenir *a posteriori* sa rectification (CE 11 févr. 1994, nº 117302, *RJF* 494, nº 388).

D. L'acte anormal de gestion

555 La liberté de gestion dont bénéficie l'entrepreneur ne connaît comme limite que l'intérêt bien compris de son entreprise. L'administration redressera les conséquences d'une décision qui ne sera pas justifiée par cet objectif. La liste en est aussi ample que l'imagination des contribuables, et la jurisprudence sur la question est abondante. Elle concerne surtout les sociétés commerciales mais n'épargne pas les contribuables professionnels à l'impôt sur le revenu. Ceux-ci commettent un acte anormal de gestion chaque fois qu'ils font supporter par leur entreprise une dépense exagérée (une campagne publicitaire disproportionnée à ses moyens), qu'ils consentent un abandon de créance (c'est-à-dire une perte de recette) sans motif commercial, ou qu'ils font supporter par l'entreprise des dépenses personnelles. C'est à l'administration fiscale qu'il appartient d'établir les faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer ce caractère anormal des actes de gestion, qui motive la réintégration d'une charge au bénéfice (CE 30 déc. 2002, *M. Prieur*, *Dr. fisc.* 2003, comm. 370). Toutefois, le juge a évolué

en faveur du contribuable, puisqu'il exclut du champ du concept l'ampleur des risques pris par l'entreprise, estimant que ceux-ci sont inhérents à sa vie même. Il exige de l'administration qu'elle apporte la preuve d'une non-conformité des décisions à l'intérêt de l'entreprise, ce qui trace un cadre plus limité aux possibilités de rectification (CE 13 juill. 2016, *SA Monte Paschi Banque*, n° 375801).

556 S'agissant des BNC, l'article du 93 du CGI limite sans doute de manière plus stricte la déduction des dépenses à celles nécessitées par l'exercice de la profession. Surtout, en matière de recettes, le juge donne à entendre que l'administration dispose du pouvoir de réintégrer dans les recettes imposables le montant des remises que des praticiens n'auraient pas dû consentir, en considération des usages en vigueur dans une pratique normale de leur activité (CE, plén. fisc., 23 déc. 2013, n° 350075, *M. Uguen, Dr. fisc.* 2014, n° 14, comm. 252, concl. V. Daumas et note M. Buchet). C'est un rapprochement vers la conception en vigueur pour les BIC.

Bibliographie

Austry (Stéphane), « Une survivance de « moralisme » en droit fiscal : la théorie des erreurs délibérées », *RJF* 1997, n° 6, p. 359 à 363.

Bezzina (Anne-Charlène) « Acte anormal de gestion : de quelques considérations sur l'abandon du critère du "risque excessif" », *Dr. fisc.* 2016, n° 47, comm. 598.

Bur (Christian), *L'acte anormal de gestion ou le premier risque fiscal pour l'entreprise,* EFE, 1999, 486 p.

Boismain (Corinne), « L'acte anormal de gestion et la jurisprudence récente du Conseil d'État », *BF Lefebvre* 6/2014, p. 341 à 344.

Bokdam-Tognetti (Émilie), « Inapplicabilité de l'acte anormal de gestion aux BNC : qu'importe le flacon, pourvu qu'on ait l'ivresse ? », *RJF* 2014, n° 2, p. 107 et s.

Fouquet (Olivier) « Retour à une conception stricte de l'acte anormal de gestion », note sous CE 13 juill. 2016, n° 375801, *SA Pashi Banque*, *Dr. fisc.* 2016, n° 36, comm. 464.

Burguburu (Julie), « Acte anormal de gestion : le juge prend-il trop de risques ? », *RJF* 2006, p. 331 à 336.

Chotin (Richard), *Le fisc, la petite entreprise et l'expert-comptable : jeux d'acteurs et stratégies judicieuses*, LGDJ, 1994, 348 p.

Collet (Martin), « Contrôle des actes de gestion : pour un retour à l'anormal », *Dr. fisc.* 2003, n° 14, p. 536 à 541.

Cozian (Maurice), « La théorie de l'acte anormal de gestion », *Defrénois* 1994. 35829.

Cozian (Maurice), « Les avances sans intérêts », *JCP E* 1995. Études et chron. 508.

Cozian (Maurice) et Byramjee (Corinne), « La distinction des erreurs comptables et des décisions de gestion », *Dr. fisc.* 1993, n° 43, p. 1712 à 1715.

Cozian (Maurice), « On ne badine pas avec des écritures comptables. La théorie des erreurs comptables délibérées », *Dr. fisc.* 1999, n° 20, p. 734 à 737.

Cozian (Maurice), « Financement du rachat d'entreprise : pour en finir avec un apartheid fiscal », *Dr. fisc.* 2006, n° 38, p. 1595 à 1598.

Daumas (Vincent), « Sociétés de capitaux constituées en vue d'organiser la coopération entre ses associés : la jurisprudence sur l'acte anormal de gestion se raffine », *RJF* 3/2010, p. 165 à 170.

David (Cyrille), « L'acte anormal de gestion (comparaison fiscale Allemagne, France et Royaume-Uni) », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 239 à 262.

Deboissy (Florence), « Fiscalité de l'entreprise indivise », *RTD com.* 2002. 560 à 576.

Deboissy (Florence), « Acte anormal de gestion et groupe de sociétés : orthodoxie juridique versus réalisme économique », in *Mélanges Maurice Cozian*, 2009, p. 263 à 305.

Dedeurwaerder (Georges), « La distinction des erreurs et des décisions de gestion. Essai de présentation renouvelée d'une théorie générale », *Dr. fisc.* 2014, n° 44, comm. 427.

Desquines (Georges), *Gestion fiscale des déficits de l'entreprise*, EFE, 2001, 282 p.

Duhem (Jacques) et James (Michel), *Audit et gestion fiscale de l'entreprise*, EFE, 1995, 616 p.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:715338935:88661196:213.229.75:1582239220

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:715588995:88866151:196.113.9.75:1582229220

Fouquet (Olivier), « L'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit : la fin d'un tabou ? », *Rev. adm.* 2004, n° 341, p. 380 à 383.

Fouquet (Olivier), « Acte anormal de gestion et mauvaise gestion », *Rev. adm.* 2008. 36 à 38.

Gerbino (Elie), *L'intangibilité du bilan d'ouverture : une théorie inéquitable*, Presses universitaires du Septentrion, Villeneuve d'Ascq, 1999, 361 p.

Huet (Jérôme), *La fiscalité du commerce électronique*, Litec, 2000, 356 p.

Jadaud (Bernard), « L'assurance décès du dirigeant d'entreprise », *Dr. et patr.* 1993, n° 10, p. 32 à 40.

Jadaud (Bernard), « La fiscalité des plans de redressement », *LPA* 1993, n° 72, p. 25 à 32.

Lecalvez (Jacques), « Les incertains contours du patrimoine de l'entrepreneur individuel », *D.* 2000, chron. 151 à 154.

Ligier (Armel), *La gestion fiscale des PMI : un mythe*, LGDJ, 1988, 300 p.

Louit (Christian), « Bénéfices industriels et commerciaux. Acte de gestion anormal », *J.-Cl. Impôts directs*, fasc. 226-20.

Maublanc (Jean-Pierre), « La fiscalité de l'immeuble à usage professionnel », *AJDI* 1999. 23 à 39.

Parot (Jean-Claude), « L'imposition de la plus-value : que reste-t-il du principe de l'annualité de l'impôt ? », *Dr. fisc.* 2000, n° 24, p. 867 à 874.

Pierre (Jean-Luc), *Fiscalité de la recherche, de la propriété industrielle et des logiciels*, EFE, 2011, 5e éd., 510 p.

Plagnet (Bernard), « La non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises », *BF Lefebvre* 1999, n° 11, p. 687 à 692.

Robez-Masson (Charles), *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, 1990, 503 p. (contient une importante étude de l'acte anormal de gestion).

Sauvignet (X.) « Le principe de non immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises existe-t-il ? » *RFPP* 2012. 239.

SERLOOTEN (Patrick), *Fiscalité de la transmission des entreprises*, Economica, 1994, 112 p.

SERLOOTEN (Patrick), *Fiscalité du financement des entreprises*, Economica, 1994, 112 p.

SERLOOTEN (Patrick), « Le choix du mode de rémunération des dirigeants sociaux : critère fiscal », *Bull. Joly* 2000, n° 10, p. 887 à 893.

SERLOOTEN (Patrick), « Un statut pour les entreprises en difficulté ? », *Dr. fisc.* 1999, n° 28, p. 966 à 970.

SERLOOTEN (Patrick), « Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté », *Dr. fisc.* 3007, n° 12, étude 301.

VARII AUCTORES, « La responsabilité fiscale et pénale du dirigeant d'entreprises », Compte-rendu du colloque organisé par l'Université de Lyon 3 le 31 octobre 2008, *Dr. fisc.* 2009, n° 16, p. 20 à 38.

X, « Le régime des plus-values professionnelles dans les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu », *BF Lefebvre* 7/04, p. 494 à 502.

SECTION 2
LES REVENUS PATRIMONIAUX

557 La loi fiscale s'intéresse ici aux revenus du capital, issus en principe d'une source qui ne s'use pas, à la différence des revenus du travail. Pour cette raison, un débat politique, rémanent mais dépourvu de médiocrité, s'interroge sur l'opportunité de les imposer plus lourdement que les revenus du travail.

Il existe deux formes de placement des capitaux. Les placements effectués dans l'immobilier génèrent des revenus fonciers (**§ 1**), tandis que les placements financiers génèrent des revenus de capitaux mobiliers (**§ 2**). Lorsque le contribuable cède un élément de son patrimoine, la plus-value qu'il réalise sera également imposée (**§ 3**).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:713393393:88866181:196.13.29.75:1587729220

§ 1. Les revenus fonciers

558 La notion fiscale de revenus fonciers (**A**) mérite d'être précisée avant de montrer comment est calculé le revenu net soumis à l'impôt (**B**).

A. La délimitation de la catégorie des revenus fonciers

559 Cette délimitation suppose la détermination des revenus imposables dans la catégorie (**1**), avant d'envisager les personnes passibles de l'impôt (**2**).

1. La détermination des revenus imposables

560 En principe, sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers les revenus de toute nature que le propriétaire (ou, le cas échéant, l'usufruitier) retire de la location de propriétés bâties (appartement, maison, usine) ou non bâties (terrains agricoles, carrières, mines, étangs et salines) faisant partie de son patrimoine privé. L'article 14 du CGI y inclut les revenus retirés de toutes installations commerciales ou industrielles assimilables à des constructions, des outillages fixés au sol à perpétuelle demeure, ainsi que des bateaux utilisés en un point fixe même s'ils sont seulement retenus par des amarres.

561 Sont également imposables la valeur des avantages en nature prévus par le contrat de bail, les dépenses incombant au bailleur qui sont mises à la charge des locataires par une stipulation contractuelle ainsi que la quote-part de l'associé dans le revenu brut des sociétés civiles immobilières. En revanche, il n'est pas tenu compte des sommes versées par le locataire au titre des charges locatives.

562 Les locations de boxes ou d'emplacement pour le garage de voitures relèvent des revenus fonciers si elles ne s'accompagnent d'aucune prestation. En revanche, si la location est assortie de certaines prestations telles que le lavage, il s'agira de bénéfices industriels et commerciaux.

563 Certains revenus tirés de propriétés bâties ou non bâties doivent être rangés dans d'autres catégories fiscales (**a**) alors que d'autres revenus sont exonérés (**b**).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1583893:88861619:196.153.29.75:1587239220

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1758895388616:1761131975:18229220

a. Les revenus imposés dans d'autres catégories

564 **Sont imposés dans la catégorie des BIC**, les revenus retirés d'un certain nombre d'immeubles, essentiellement dans trois hypothèses.

565 • Sont taxés dans la catégorie des BIC les revenus qui proviennent d'immeubles que le commerçant ou l'industriel a inscrits à l'actif du bilan de son entreprise. À l'inverse, s'il a conservé l'immeuble dans son patrimoine privé, le revenu sera taxé dans la catégorie des revenus fonciers. En vertu du principe de la liberté d'inscription au bilan (v. ss 288) le contribuable a donc le choix de la qualification fiscale de son revenu.

566 • Sont soumis aux BIC, les loyers qui, selon l'article 35-I-5°, proviennent de la location par une personne physique d'« un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne ou non, tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie ». Cet assujettissement aux BIC résulte de la nature même des loyers ; ils ne constituent plus la simple rémunération d'un élément du patrimoine, mais partiellement la rémunération d'un service.

567 De même, est imposé dans la catégorie des BIC, le particulier qui loue en meublé ne serait-ce qu'une chambre ou qui donne en location pendant la période des vacances tout ou partie de sa maison ou de son appartement. Ce principe est toutefois assorti de deux exceptions sous forme d'exonération totale ou partielle essentiellement pour encourager les propriétaires à louer une partie de leur résidence principale.

568 Ainsi sont exonérées les personnes qui louent ou sous-louent en meublé une ou plusieurs pièces de leur habitation principale à condition que ces pièces constituent la résidence principale du locataire ou du sous-locataire – le plus souvent un étudiant ou un apprenti – et que le prix de location soit fixé dans des limites raisonnables (CGI, art. 35 *bis*-I).

569 En second lieu, afin de développer la formule des chambres d'hôte du « *bed and breakfast* », les particuliers qui louent une ou plusieurs chambres de leur résidence principale échappent à l'impôt

dans la mesure où les recettes perçues n'excèdent pas 760 euros par an (art. 35 *bis*-II).

570 • Sont rangés dans la catégorie des BIC, les revenus tirés de la location d'immeubles nus lorsque celle-ci a pour effet de faire participer le propriétaire aux résultats de l'entreprise industrielle ou commerciale exploitée par le locataire. Il en est notamment ainsi lorsque le loyer est calculé en fonction du bénéfice ou du chiffre d'affaires du locataire.

571 • Sont imposés dans la catégorie des BNC, les revenus tirés de la sous-location de locaux nus (CE 21 déc. 1990, n° 67057, *Min. c/ Férone*, *Dr. fisc.* 1992, n° 9, comm. 403, concl. M. D. Hagelsteen).

À l'inverse, si la sous-location est consentie en meublé, les loyers ont le caractère de BIC.

b. Les revenus exonérés

572 Sont exonérés les revenus des immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance.

L'article 30 du CGI pose le principe selon lequel est imposable « le revenu brut des immeubles ou parties d'immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance ». Est donc imposé l'avantage en nature calculé sous la forme d'un revenu fictif c'est-à-dire le loyer que le propriétaire aurait pu tirer de l'immeuble ou aurait dû payer pour se loger.

573 Mais l'article 15-II du même code apporte, depuis 1965, une exception d'importance à ce principe en précisant que les revenus des immeubles d'habitation et leurs dépendances dont le contribuable se réserve la jouissance ne sont pas passibles de l'impôt. L'exonération a pour contrepartie l'interdiction de déduire les charges d'entretien et de réparation afférentes à ces logements.

574 Cette mesure d'exonération prise en 1965 poursuivait un but de simplification mais aussi un but de lutte contre une évasion fiscale relativement facile : les loyers déclarés par le propriétaire étaient fortement minorés, tandis que les charges déductibles étaient, elles, majorées, et généraient, le cas échéant, un déficit imputable, à l'époque, sur le revenu global. L'élargissement de la matière imposable aboutissait à une minoration de l'impôt. Qui trop embrasse…

575 L'exonération de l'article 15-II est limitée aux revenus locatifs en nature correspondant à la disposition gratuite des logements et de leurs dépendances. Demeurent imposables les revenus accessoires provenant de ces immeubles d'habitation (droit d'affichage par exemple) ainsi que tous les revenus tirés de propriétés dont le propriétaire se réserve la jouissance sans les affecter ni à son activité professionnelle ni à son habitation (terrains réservés à la chasse par exemple (CE 3 nov. 1978, n° 3421, concl. Martin-Laprade, *Dr. fisc.* 1979, n° 26, comm. 1344)

2. Les personnes imposables

576 La détermination de la personne imposable obéit à des règles différentes selon que le propriétaire est une personne physique (**a**) ou une personne morale (**b**).

a. Les personnes physiques

577 Dans le cas général, la personne imposable est le propriétaire de l'immeuble que celui-ci appartienne en propre au contribuable, à son conjoint ou aux personnes à charge dont les revenus sont imposables avec les siens.

Pour les immeubles dont la propriété est indivise, chaque propriétaire est personnellement imposable pour la part de revenus fonciers correspondant à ses droits dans l'indivision.

578 En cas de démembrement de propriété, l'usufruitier est le bénéficiaire des fruits que l'immeuble peut produire. Les revenus procurés par l'immeuble sont donc imposables à son nom. Si l'usufruitier occupe l'immeuble, il se trouve dans la même situation que le propriétaire et bénéficiera de l'exonération de l'article 15-II du CGI. Le nu-propriétaire n'a pas de revenu à déclarer, encore que des possibilités de déduction des charges lui sont offertes (v. ss 603).

579 En cas d'abandon par l'usufruitier des loyers au profit du nu-propriétaire et en l'absence d'acte constatant cet abandon, les revenus restent imposables au nom de l'usufruitier. Quant aux sommes encaissées par le nu-propriétaire, elles ont, selon la doctrine administrative, le caractère de profits se renouvelant régulièrement et de ce fait, en application de l'article 92 du CGI (v. ss 437) elles sont imposables au nom du nu-propriétaire dans

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:714558545:88866261:196.113.29.75:1581243513

la catégorie des bénéfices non commerciaux. C'est là un cas particulièrement net de double imposition d'un même revenu (TA Strasbourg, 2 juill. 2009, n° 06-1713, *Wurtz*, *RJF* 2010, n° 350).

b. Les personnes morales

580 S'applique ici la distinction classique entre sociétés transparentes et sociétés non transparentes.

581 **Les sociétés transparentes** sont, selon l'article 1655 *ter* du CGI réputées « quelle que soit leur forme juridique… ne pas avoir de personnalité juridique distincte de leurs membres pour l'application des impôts directs… ». Pour l'essentiel, il s'agit de sociétés de copropriété dont l'objet exclusif est d'accorder à leurs associés la jouissance de la fraction d'immeuble correspondant à leurs droits sociaux. Sur le plan fiscal, les associés sont traités comme s'ils étaient directement propriétaires des locaux dont ils ont la jouissance.

582 Si l'associé est une personne physique, le revenu qu'il tire de la location est considéré comme un revenu foncier. De même, l'exemption prévue à l'article 15-II du CGI est applicable (v. ss 573) si l'associé occupe le logement correspondant à ses droits sociaux. En revanche, si l'associé est une personne morale assujettie à l'impôt sur les sociétés, le revenu foncier est considéré comme un bénéfice de la société et imposé en tant que tel.

583 **S'agissant de sociétés non transparentes** – qui ont une personnalité fiscale distincte de celle de leurs membres – une distinction doit être faite selon que la personne morale est passible ou non de l'impôt sur les sociétés.

584 Lorsque la société est passible de l'impôt sur les sociétés, les revenus des immeubles dont la société est propriétaire sont soumis à l'impôt sur les sociétés lors de leur réalisation puis imposés au nom des associés au titre de revenus mobiliers lorsqu'ils sont distribués.

585 Lorsque la société n'est pas imposable à l'impôt sur les sociétés mais passible de l'impôt sur le revenu (essentiellement des sociétés de personnes telles que les sociétés civiles, les sociétés en nom collectif, etc.) les résultats sont déterminés au niveau de la société mais répartis ensuite entre les associés en proportion de leur participation au capital et imposés au nom de chaque associé.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:714558545:88861916:1.2975:1583223513

586 Dans la mesure où la société n'a d'autre activité que la location d'immeubles, le revenu sera un revenu foncier si l'associé est une personne physique, un bénéfice si l'associé est une personne morale.

587 Reste le problème du logement mis gratuitement à la disposition des associés par ce type de sociétés. Selon l'Administration fiscale approuvée par le Conseil d'État, le fait pour une société de mettre gratuitement à la disposition de ses membres des logements dont elle est propriétaire s'analyse en une réserve de jouissance au profit de la personne morale. La valeur locative du logement n'a donc pas lieu d'être déclarée dans les recettes brutes de la société. En contrepartie, les charges afférentes à ce logement ne sont pas admises en déduction des revenus de la société.

B. La détermination du revenu net

588 Selon l'article 28 du CGI le revenu net foncier est égal à la différence entre le montant du revenu brut (**1**) et le total des charges déductibles (**2**) ; le déficit (**3**) qui peut en résulter est soumis quant à son imputation à des règles spécifiques. Le législateur a également prévu un régime du micro-foncier (**4**).

1. Le revenu brut

589 Le revenu brut est constitué essentiellement par les loyers effectivement perçus au cours de l'année d'imposition quelle que soit la période à laquelle ils se rapportent. Ainsi se trouvent retenus les loyers perçus d'avance au cours de l'année d'imposition ou les loyers arriérés encaissés pendant la même année sous la réserve qu'ils peuvent faire l'objet d'une imposition selon le régime des revenus exceptionnels ou différés (système du quotient prévu par l'article 163-0 A du CGI, v. ss 753). Par ailleurs, si le loyer est anormalement bas (location à un membre de la famille par exemple) c'est-à-dire notoirement inférieur à celui habituellement pratiqué, l'administration pourra procéder à la réintégration de la différence (CE 28 mai 1980, n° 17.326, *Dr. fisc.* 1981, n° 15, comm. 778, concl. Martin-Laprade).

Aux loyers proprement dits, il convient d'ajouter, le cas échéant, des revenus accessoires (**a**) et des revenus exceptionnels (**b**).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:774555588616116113:975188243513

a. Les revenus accessoires

590 Aux loyers s’ajoutent d’abord les dépenses incombant normalement au propriétaire mais dont le paiement est mis à la charge du locataire par convention. Il en va ainsi des grosses réparations et de la taxe foncière. Dans le même ordre d’idées, l’attribution sans indemnité au propriétaire de constructions ou d’aménagements effectués par le locataire constitue un supplément de loyer dont la valeur doit être comprise dans le revenu imposable de l’année au cours de laquelle le transfert de propriété intervient. Corrélativement, doivent être retranchées les dépenses incombant normalement aux locataires et acquittées par le propriétaire tels les frais d’entretien des parties communes ou la taxe d’enlèvement des ordures ménagères.

Doivent également être ajoutées aux revenus bruts, les recettes accessoires provenant de la location du droit d’affichage ou du droit de chasse et de façon plus générale toutes les redevances ayant leur origine dans le droit de propriété ou d’usufruit (concession du droit d’exploitation des carrières, redevances tréfoncières).

b. Les revenus exceptionnels

591 Peuvent être considérés comme des revenus exceptionnels des revenus ayant leur origine dans le droit de propriété mais qui ne sont pas susceptibles d’être perçus chaque année. Ces revenus qui peuvent bénéficier du système du quotient prévu à l’article 163-0 A du CGI (v. ss 753) sont imposables de manière relativement diverse.

592 • **Les dépôts de garantie** (un mois de loyer par exemple) exigés du nouveau locataire au moment de son entrée dans les lieux et restitués en principe lors de son départ ont fait l’objet d’une longue controverse entre l’Administration fiscale et le Conseil d’État jusqu’à l’arrêt de principe du 8 mai 1981 (CE plén. 8 mai 1981, n° 19171, *Dr. fisc.* 1981, n° 29, comm. 1473, concl. Verny) auquel l’Administration s’est ralliée. Depuis lors, les dépôts de garantie ne doivent pas être inclus dans les revenus fonciers. Ils ne deviennent des recettes imposables que lorsque les sommes correspondantes sont utilisées par le propriétaire pour se couvrir de loyers non acquittés à leur échéance et des frais de remise en

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1588646:88861161:196.113.219.75:1582723513

état de locaux après le départ du locataire avec, en contrepartie, la déduction de ces frais (CE 27 janv. 2010, n° 299250, *M. et Mme Chenel*, concl. L. Olléon, note P.-Y. Di Malta, *Dr. fisc.* 2010 ; n° 17-18, comm. 296).

593 • **Le pas-de-porte ou droit d'entrée**, somme versée par le locataire au propriétaire, notamment en matière de baux commerciaux, présente le caractère de supplément de loyer et est de ce fait imposable dès lors que le versement de ces sommes constitue une des conditions de la location et trouve son origine dans l'exploitation de l'immeuble.

594 Toutefois, une jurisprudence du Conseil d'État a nuancé cette solution en admettant que le pas-de-porte n'est pas imposable si le contribuable établit que la somme versée lors de la conclusion du bail est destinée à compenser une dépréciation subie par l'immeuble. Ainsi jugé à propos d'un bail consenti à une caisse d'épargne pour une durée de quarante ans sans possibilité de dénonciation par le bailleur (CE 29 sept. 1989, *AJPI* 1989. 859, concl. O. Fouquet). Selon les circonstances propres à chaque affaire, le pas-de-porte peut être pour partie un supplément de loyer et pour partie un appauvrissement du patrimoine.

595 • **Les subventions**, essentiellement celles versées par l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) aux propriétaires désirant améliorer les conditions d'habitabilité de certains de leurs locaux sont comprises dans le revenu foncier (CGI, art. 29, al. 1er). Corrélativement, les dépenses d'entretien, de réparation et d'amélioration couvertes par les subventions sont déductibles au titre de l'année de leur paiement.

2. Les charges déductibles

596 Pour être déductibles les charges doivent remplir cinq conditions :

– être engagées en vue de l'acquisition ou la conservation du revenu, ce qui exclut par exemple les frais d'acte et d'enregistrement acquittés lors de l'acquisition d'un immeuble, car ils ont été exposés en vue de la constitution d'un capital ;

– avoir été payées au cours de l'année d'imposition : peu importe la date à laquelle la charge a pris naissance. Ainsi, les dépenses se rapportant à des années antérieures sont déductibles du revenu des années au cours desquelles elles sont payées ;

– être effectivement supportées par le propriétaire, ce qui exclut les dépenses remboursées au propriétaire par le locataire ;

– se rapporter à des immeubles dont les revenus sont imposables au titre des revenus fonciers ; c'est ainsi que les dépenses afférentes aux logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas déductibles, puisque les revenus en nature correspondants sont exonérés (v. ss 573) ;

– être appuyées de justifications essentiellement sous forme de factures.

597 Si ces conditions se trouvent remplies, les charges suivantes seront déductibles pour leur montant réel.

a. Les dépenses d'entretien et de réparation

598 Le montant des dépenses d'entretien et de réparation (y compris les grosses réparations) supportées par le propriétaire à condition qu'elles aient pour objet de maintenir ou de remettre l'immeuble en état sans en modifier l'agencement ou l'équipement et sans lui conférer de plus-value

599 Les dépenses d'amélioration modifiant la consistance ou l'équipement d'un immeuble ne sont en principe pas déductibles car elles ont la nature de dépenses d'investissement. Toutefois, le législateur fiscal afin d'inciter les propriétaires à améliorer les conditions de confort de leurs immeubles autorise depuis 1967 la déduction des dépenses de cette nature mais uniquement pour les immeubles réservés à l'habitation (CGI, art. 31, I, 1° b).

600 Sont déductibles à ce titre, par exemple, l'aménagement de salles de bains, l'installation d'un chauffage central, l'installation d'un ascenseur, l'aménagement de deux appartements dans un appartement ancien sans affectation du gros œuvre ni accroissement de la surface habitable. Sont exclues de la déduction les dépenses d'amélioration se rapportant à des immeubles à usage professionnel à l'exception des dépenses destinées à l'accueil des handicapés et celles relatives au désamiantage.

601 Les dépenses correspondant à la construction, la reconstruction ou l'agrandissement des immeubles ne sont pas déductibles. Se pose alors la délicate question de la distinction entre travaux d'amélioration et travaux de construction. Dans un arrêt de prin-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1455384488:88861512:196.113.79.75:1582235513

cipe maintes fois confirmé, le Conseil d'État en a donné la définition suivante : « Doivent être regardés comme des travaux de construction ou de reconstruction... les travaux comportant la création de nouveaux locaux d'habitation, notamment dans des locaux auparavant affectés à un autre usage, ainsi que les travaux ayant pour effet d'apporter une modification importante au gros œuvre de locaux d'habitation existants ou les travaux d'aménagement interne qui, par leur importance, équivalent à une reconstruction ; que doivent être regardés comme des travaux d'agrandissement... les travaux ayant pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants » (CE sect. 17 déc. 1976, n° 92159, *Dr. fisc.* 1977, n° 7, comm. 204, concl. Lobry).

602 Il est à noter ici que l'imprécision du texte laisse une place au travail de la jurisprudence, alors qu'en matière de TVA, pour l'application du taux réduit sur les travaux d'amélioration, les transformations d'aménagement et d'entretien de locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans, l'article 279-0 *bis* du CGI définit des critères précis que le juge du revenu foncier se trouve obligé d'appliquer. Le texte exclut les dépenses qui rendent à l'état neuf le gros œuvre ou qui portent sur au moins deux tiers de chacun des éléments de second œuvre (plancher, huisseries extérieures, cloisons intérieures, installations électriques...), ou bien qui augmentent la surface de plancher des locaux existants de plus de 10 %, ou bien qui conduisent à une surélévation du bâtiment ou à une addition de constructions.

603 Pour ce qui est des propriétés rurales, les mêmes règles de déductibilité des charges s'appliquent aux locaux d'habitation qui en dépendent. Toutefois, s'agissant de biens autres que les locaux d'habitation (bâtiments d'exploitation, terrains) ne sont déductibles que les dépenses d'amélioration non rentables c'est-à-dire qui ne sont pas susceptibles d'entraîner un accroissement de valeur de la propriété agricole. D'un autre côté, sont également déductibles les dépenses engagées pour la construction d'un nouveau bâtiment d'exploitation à condition que celui-ci soit destiné à remplacer un bâtiment de même nature, vétuste ou inadapté

aux techniques modernes de l'agriculture et que sa construction n'entraîne pas une augmentation du fermage.

Les travaux de grosse réparation engagés par le nu-propriétaire d'un immeuble étaient déductibles de son revenu global dans la limite annuelle de 25 000 euros. Cette disposition (CGI, art. 156, II, 2° *quater*) a été abrogée par l'article 32 de la loi de finances n° 2016-1917 du 29 décembre 2016. Il ne pourra donc déduire ces sommes que de ses propres revenus fonciers, à condition toutefois que l'immeuble soit donné en location par l'usufruitier.

b. Les intérêts et frais accessoires des dettes contractées pour la construction, l'acquisition, la conservation, la réparation des immeubles

604 La déduction est entendue de façon assez libérale. Ainsi elle s'étend à la fraction des intérêts qui se rapporte aux sommes utilisées pour le paiement des droits de mutation à titre onéreux. De même sont déductibles les intérêts se rapportant à un immeuble en construction, donc non loué, à condition que le contribuable manifeste clairement sa volonté auprès de l'Administration de louer l'immeuble et que cette location soit effective à compter de cet achèvement (CE 2 mars 1977, n° 99923, *Dr. fisc.*, 1977, n° 40, comm. 1399, concl. Martin-Laprade).

c. Les primes d'assurances

605 Elles sont déductibles pour leur montant réel quel que soit le risque couvert, y compris le risque de loyer impayé.

d. Les frais de gestion

606 Sont déductibles pour leur montant effectif les frais de procédure et les frais correspondant à des sommes (rémunérations, honoraires et commissions) versées à un tiers pour la gestion de l'immeuble loué S'agissant des autres frais tels les frais de correspondance, de déplacement, de communication ou de publicité, le bailleur peut opter pour une déduction forfaitaire de 20 euros par local loué et par an.

e. Le montant de certaines impositions

607 Les impositions sont déductibles dans la mesure où elles sont à la charge du propriétaire. Il s'agit de la taxe foncière sur les pro-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:774558861:196.113.29.75:1582223513

priétés bâties et non bâties, de la taxe annuelle sur les bureaux en Île-de-France et de la contribution sur les revenus locatifs (v. ss 1024).

608 En revanche, ne sont pas déductibles, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères qui est à la charge du locataire, ainsi que la taxe d'aménagement qui est considérée fiscalement comme un élément du prix de revient de la construction.

f. Les déductions relatives aux logements neufs

609 Pour inciter les contribuables à investir dans l'immobilier et à louer leurs biens différents régimes fiscaux ont permis ou permettent d'alléger l'impôt portant sur les revenus fonciers (CGI, art. 31, I, 1°). Ces différents dispositifs portent chacun le nom du ministre qui en a été l'initiateur : Périssol, Besson, Robien, Borloo. Leur caractéristique essentielle est d'autoriser l'amortissement des immeubles qui venait en déduction du revenu foncier. En contrepartie de cet avantage, le contribuable est tenu de respecter certains engagements tenant aux conditions de la location quant au montant du loyer et quant à la durée de la location de neuf ans au moins.

610 Ces dispositions ont été remplacées par un mécanisme dit « Duflot-Pinel » (CGI, art. 199 *novovicies*) où l'avantage prend la forme non plus d'un amortissement mais d'une réduction d'impôt (v. ss 794). Elle s'applique aux investissements locatifs réalisés entre le 1er janvier 2013 et le 31 décembre 2017. Peuvent en bénéficier les contribuables qui font construire un logement et s'engagent à le donner en location nue à usage de résidence principale. Le loyer et les ressources du locataire ne doivent pas dépasser certains plafonds fixés par décret. Le logement doit se situer dans les communes se caractérisant par un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements. La réduction d'impôt est égale à 18 % du prix de revient du logement pour un engagement de location de neuf ans et de 12 % pour un engagement de six ans, dans la limite de 300 000 euros par contribuable et pour une même année d'imposition. La réduction d'impôt est répartie sur la durée de l'engagement de location.

3. Le déficit foncier

611 L'impôt sur le revenu étant depuis 1959 un impôt sur le revenu global du contribuable, le déficit constaté dans une catégorie s'imputait sur ce revenu global. Cette disposition ouvrait la porte à une évasion fiscale relativement facile par le biais par exemple de locations fictives ou avec des loyers faibles et des dépenses d'entretien et de réparation importantes conduisant à un déficit imputable sur le revenu global. C'est pourquoi la loi de finances pour 1977 a interdit cette imputation, les déficits fonciers ne pouvant être imputés que sur les revenus fonciers des cinq années suivantes. Le régime se révéla sévère à une époque où l'on désirait relancer l'industrie du bâtiment. D'où un certain assouplissement introduit par la loi de finances rectificative pour 1993 du 22 juin 1993 qui conduit à distinguer trois hypothèses.

a. Les déficits fonciers résultant de dépenses autres que les intérêts d'emprunt

612 En principe, les déficits fonciers résultant de dépenses autres que les intérêts d'emprunt sont déductibles du revenu global dans la limite annuelle de 10 700 euros. La fraction du déficit supérieure à cette limite ainsi que celle correspondant aux intérêts d'emprunt ne sont imputables que sur le revenu foncier des dix années suivantes (CGI, art 156 I, 3). Toutefois, l'imputation des déficits sur le revenu global n'est définitivement acquise que si le contribuable donne l'immeuble en location jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imputation a été faite, sauf exception, telle l'hypothèse d'un événement qui s'est imposé au contribuable en dehors de sa volonté (décès, invalidité, perte de l'emploi).

b. Les déficits provenant de dépenses effectuées sur des immeubles historiques ou assimilés

613 Les déficits provenant de dépenses effectuées sur des immeubles historiques ou assimilés sont imputables, sans limitation, sur le revenu global pour la partie de l'immeuble inscrite à l'inventaire (CE 5 févr. 2009, n° 303425, *M. et Mme Dozorme*, concl. N. Escaut, *Dr. fisc.* 2009, n° 211, comm. 236). Ce régime de faveur est toutefois subordonné à l'engagement du propriétaire de conserver les

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:745855338:88661514:196.113.97:1582243513

immeubles concernés pendant au moins quinze ans assorti d'une interdiction de mise en copropriété (CGI, art. 156, II-1 *ter*). Le non-respect de cet engagement entraîne la reprise de l'avantage fiscal.

4. Le régime particulier du micro-foncier

614 À l'instar du régime des micro-entreprises (v. ss 459), le législateur a institué un micro-foncier (CGI, art. 32). Ce régime s'applique de plein droit si le revenu foncier brut annuel ne dépasse pas 15 000 euros. Le contribuable se contentera d'indiquer sur une ligne spéciale de sa déclaration d'ensemble le revenu brut ; il est dispensé de remplir la déclaration spéciale n° 2044. L'administration fiscale calculera le revenu net en appliquant un abattement de 30 %. Cet abattement est représentatif des charges de la propriété. Le revenu catégoriel net est donc égal à 70 % du revenu brut.

615 Le contribuable peut renoncer au micro-foncier et opter pour le régime réel d'imposition Il y aura intérêt si les charges foncières dépassent 30 % de son revenu foncier. Ce sera le cas, notamment, lorsque des travaux importants sont réalisés sur l'immeuble loué par le propriétaire et que la location fait apparaître un déficit foncier. L'option pour le régime réel d'imposition est irrévocable pour une période de trois ans. À l'issue de cette période elle est renouvelable tous les ans par tacite reconduction.

616 Le régime du « micro-foncier » n'est applicable ni aux monuments historiques donnés en location ni aux immeubles bénéficiant des mesures de faveur prévues pour les logements neufs à savoir uniquement ceux relevant des dispositifs Robien ou Borlo (v. ss 609). Il ne peut à l'évidence pas non plus faire apparaître un déficit foncier.

Bibliographie

BURGUBURU (Julie), « Taxation de la location immobilière : le trousseau de clefs », *RJF* 2007. 1103 à 1108.

CRUVELIER (Armand), « Les dispositifs fiscaux en faveur de l'investissement locatif sont-ils compatibles avec le droit de l'Union européenne ? », *Dr. fisc.* 2014, n° 19, comm. 296.

international.scholarvox.com:INCC Marrakech:1158854886:88866061:196.75:1782:3513

Di Malta (Pierre-Yves), « Réflexions autour de la notion de dissociation des travaux en matière de revenus fonciers », *Dr. fisc.* 2009, n° 20, comm. 310.

Di Malta (Pierre-Yves) « Revenus fonciers : le régime fiscal des monuments historiques réhabilités », *Dr. fisc.* 2009, n° 27, comm. 392.

Di Malta (Pierre-Yves) « Les mécanismes fiscaux d'incitation à l'investissement immobilier des particuliers » *Dr. fisc.* 2015, n° 9, comm. 163.

Di Malta (Pierre-Yves), « Revenus fonciers : synthèse de la jurisprudence rendue en 2013-2015 », *Dr. fisc.* 2016, n° 3, comm. 72.

Douet (Frédéric), « Distinction entre les frais de gestion et les frais de gérance, note sous CE 19 mars 2003, n° 237408. *M. et Mme Ralu* », *JCP N* 2003. 1091 à 1095.

Fernoux (Pierre), *La gestion fiscale du patrimoine. Revenu et plus-values*, Revue fiduciaire, 2014, 804 p.

Fernoux (Pierre), « Location meublée : l'adoption de la "commercialité fiscale", une réforme nécessaire » *Dr. fisc.* 2016, n° 26, comm. 386.

Fernoux (Pierre) et Iwanesco (Marc), « Construction par l'usufruitier : au terme de l'usufruit quelles conséquences fiscales », *Dr. fisc.* 2016, n° 2, comm. 60.

Fouquet (Olivier), « Frais de gérance et frais de gestion », *Rev. adm.* 2003, n° 333, p. 258 à 260.

Geffroy (Jean-Baptiste), « La défiscalisation des investissements immobiliers des particuliers ou comme toute médaille, la niche fiscale a son revers », *Dr. fisc.* 2009, n° 25, étude 381.

Gouyet (Rémi), « Le charme discret de l'investissement locatif », *Dr. fisc.* 2003, n° 43, p. 1370 à 1375.

Louveau (Paul) et Josso (Samuel), « Le statut fiscal du nu-propriétaire : mythe et réalité », *Dr. fisc.* 2009, n° 14, p. 13 à 17.

Magnin (François), « Le nouveau micro-foncier », *LPA* 2000, n° 45, p. 4 et 5.

international.scholarvox.com:ENCG Kenitra:1758819661:88866461:196.113.29.75:1582235513

MAUBLANC (Jean-Pierre), « Le rôle des éléments subjectifs dans l'imposition du bailleur d'immeuble », *AJPI* 2000, n° 6, p. 514 à 520.

MAUBLANC (Jean-Pierre), « Revenus fonciers : distinction entre frais de gérance et frais de gestion des immeubles donnés en location », *AJDI* 2003, n° 10, p. 633 à 656.

MOLINIER (Juliette), « Démembrement de propriété : une manne pour le nu-propriétaire », *JCP N* 2010. 1169.

PICARD (J.-F.), « La notion de revenu foncier », *RJF* 1990, n° 7, p. 162 ; « La détermination du revenu foncier : revenu brut », *RJF* 1991, n° 7, p. 515 ; « La détermination du revenu foncier : les charges déductibles », *RJF* 1992, n° 7, p. 563.

TUROT (Jérôme), « Sur un double Janus fiscal, les deux visages du pas-de-porte et de l'indemnité d'éviction », *RJF* 1989, n° 11, p. 611 à 614.

§ 2. Les revenus de capitaux mobiliers

617 Les revenus de capitaux mobiliers sont ceux qui proviennent de placements financiers réalisés par des particuliers Ils prennent en général la forme d'intérêts ou de dividendes et présentent, au point de vue fiscal, deux caractéristiques fondamentales.

618 D'abord la bonne connaissance qu'en a l'administration fiscale, tout au moins pour les revenus encaissés en France. En effet, toute personne qui fait profession de payer des intérêts, des dividendes et autres produits de capitaux mobiliers est tenue d'exiger des bénéficiaires la justification de leur identité et l'indication de leur domicile. Un état des sommes payées est adressé au service des impôts dont relève le bénéficiaire. Par ailleurs, les prêts d'un montant supérieur à 760 euros doivent être déclarés à l'administration fiscale (CGI, art. 242 *ter*, 3°). Ce sont donc des revenus qui ne peuvent faire l'objet que d'une dissimulation limitée.

619 En second lieu, ces revenus ont vu le niveau de leur imposition évoluer en fonction de considérations contradictoires. D'abord, le développement des investissements tant publics que privés suppose que l'épargne sous toutes ses formes soit encouragée. Ensuite

et surtout, en raison de la libre circulation des capitaux à l'intérieur de l'Union européenne depuis 1990, des capitaux français peuvent se sentir attirés par des pays connaissant une fiscalité plus légère en la matière. D'où, en France et dans un premier temps, une diminution des taux frappant cette catégorie de revenus. Cette diminution a posé un problème de justice fiscale, dans la mesure où les revenus de capitaux mobiliers sont moins imposés que les revenus du travail et accessoirement un problème de différence de rentabilité des investissements dans la mesure où les revenus du capital immobilier sont imposés plus fortement.

620 L'alourdissement de cette imposition est intervenu ces dernières années avec l'apparition des prélèvements sociaux (contribution sociale généralisée, contribution de remboursement de la dette sociale, prélèvement social), dont le taux augmente pratiquement tous les ans. La période 2011-2012 s'est de surcroît caractérisée par une augmentation tangible de l'imposition proprement dite qui frappe cette catégorie.

621 Ces revenus de capitaux mobiliers sont habituellement classés, au point de vue fiscal, en trois catégories :

– les produits des placements à revenu fixe que constituent les obligations et autres titres d'emprunt négociables, créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, bons de caisse et assimilés (**A**) ;

– les produits des placements à revenu variable provenant d'actions ou de parts sociales c'est-à-dire essentiellement les bénéfices de sociétés répartis sous forme de dividendes (**B**) ;

– les revenus de valeurs mobilières étrangères (**C**).

A. Les produits de placements à revenu fixe

622 Les placements à revenu fixe se définissent comme des prêts d'argent consentis à des personnes physiques ou morales et assortis d'une rémunération revêtant en principe la forme d'un intérêt. Ces placements donnent à celui qui les détient la qualité de créancier par opposition à celle d'associé ou d'actionnaire qui est propriétaire d'une fraction du capital d'une société.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:745355158866361613:1978:1823513

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1455545880611:196.121.88.23:1597551882:23513

623 L'expression « à revenu fixe » utilisée par le CGI pour caractériser ces placements doit être retenue dans un sens large. Généralement, le taux de la rémunération de ces placements est fixé dès le départ et demeure invariable durant toute la durée du placement. Mais ce n'est pas toujours le cas. Ainsi, sont fiscalement considérés comme des placements à revenu fixe, les obligations à taux variable ou révisable ainsi que les titres participatifs. Dans le même ordre d'idées doivent également être compris non seulement les intérêts proprement dits mais également les primes de remboursement et les lots.

624 Sous le bénéfice de ces observations, constituent des produits de placements à revenu fixe :

– les revenus des obligations et autres titres négociables (**1**) ;

– les revenus des bons de caisse, des bons du Trésor et assimilés (**2**) ;

– les revenus des créances, dépôts, cautionnement et comptes courants (**3**).

1. Les revenus des obligations et autres titres négociables

625 Constituent des revenus d'obligations, les produits de titres d'emprunt négociables émis par les personnes publiques ou privées. Les revenus des emprunts non négociables sont regardés comme de simples revenus de créances ou de dépôts.

626 Les revenus des obligations et autres titres négociables sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun. Toutefois, dans un souci de trésorerie, le législateur a prévu, pour les revenus perçus à compter de 2013, que le prélèvement de 24 %, qui était jusqu'alors libératoire de l'impôt si le contribuable le souhaitait, était maintenu mais en perdant son caractère libératoire.

627 Le prélèvement est assis sur le montant brut des produits versés aux bénéficiaires sans aucune déduction de frais ou charges qui grèvent ce revenu. Il ne peut être pris en charge par la collectivité débitrice.

628 Le taux est de 24 %, auquel il faut ajouter 15,5 % de prélèvements sociaux (4,5 % de prélèvement social, 0,3 % de contributions additionnelles, 2 % de prélèvement de solidarité, 8,2 % de CSG et

internationalscholarvox.com:ENCG Marrakech:2115887625:88861616:196.112.29.75:1587723513

0,5 % de contribution au remboursement de la dette sociale), soit au total 39,5 %.

629 La loi réserve le cas de prélèvements qui sont libératoires. C'est le cas des produits versés hors de France, dans un ETNC (v. ss 206), et ceci au taux de 75 %. Sur option du contribuable il en va de même pour les contrats de capitalisation ou d'assurance-vie, avec un taux qui varie selon la durée du contrat.

2. Les produits des bons de caisse

630 Les bons de caisse sont des titres représentatifs de créances émis sous la forme à ordre ou au porteur par des établissements bancaires ou des entreprises industrielles ou commerciales pour une durée de cinq ans au plus. Les intérêts produits par ces titres sont soumis au régime de droit commun avec retenue à la source de 24 %, qui s'imputera sur l'impôt dû à raison du revenu global.

631 Lorsque le contribuable désire garder l'anonymat (au regard de l'impôt sur le revenu, de l'ISF et des droits de succession), les intérêts qu'il perçoit subissent un prélèvement libératoire au taux de 60 %. Il supportera en outre un prélèvement spécial de 2 % sur le montant nominal du bon lequel est représentatif de l'impôt de solidarité sur la fortune (v. ss 1683). Vivre de placements cachés a un certain prix…

3. Les revenus de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants

632 Cette catégorie comprend les intérêts, arrérages, primes de remboursement et autres produits de créance de toute nature, de dépôts de sommes d'argent à vue ou à échéance fixe, des cautionnements en numéraire et des comptes courants. S'agissant des comptes courants d'associés (v. ss 971) c'est-à-dire des sommes laissées à la disposition de la société par des associés, les intérêts versés ne sont considérés comme des produits de placements à revenu fixe que si les dépôts sont admis eux-mêmes en déduction du bénéfice imposable de la société. Dans l'hypothèse contraire, les produits de dépôts d'associés sont considérés comme des dividendes distribués et taxés comme tels.

633 À côté du régime que l'on peut qualifier de droit commun (**a**), existent des régimes spéciaux relativement nombreux (**b**).

a. Le régime de droit commun

634 Les produits de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun, au vu de la déclaration annuelle des revenus souscrite par le bénéficiaire. Ces sommes doivent figurer dans le revenu imposable du contribuable pour leur montant net, déduction faite des frais et charges (frais de recouvrement, frais de courtage) supportés pour l'acquisition et la conservation du revenu. Elles sont dès lors soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Il n'est pas pratiqué de retenue à la source et par conséquent aucun crédit d'impôt ne peut être appliqué.

b. Les régimes spéciaux

635 Afin de favoriser l'épargne populaire, ont été institués un certain nombre de régimes spéciaux qui se traduisent par des exonérations soit conditionnelles, soit limitées dans leur montant. Ainsi sont exonérés :

– **les intérêts des sommes inscrites sur le livret A d'épargne et sur le livret bleu du Crédit Mutuel** dans la mesure où ce dernier a été ouvert avant le 1er janvier 2009, dans la limite d'un plafond de dépôts de 22 950 euros. L'exonération ainsi accordée ne s'applique pas aux livrets supplémentaires ouverts en cas de dépassement du plafond des dépôts sur les livrets ordinaires. Les titulaires de ces livrets sont placés sous le régime de droit commun de l'impôt sur le revenu ;

– **les rémunérations des sommes déposées sur les livrets d'épargne populaire**, plafonnées à 7 700 euros ;

– **les intérêts des sommes inscrites sur un livret de développement durable**, dans la limite d'un plafond des dépôts de 12 000 euros ;

– **les intérêts et primes d'épargne versés aux titulaires des comptes d'épargne-logement ou des plans d'épargne-logement** sont exonérés de l'impôt sur le revenu, s'ils sont détenus depuis moins de douze ans mais passibles de la Contribution sociale généralisée (CSG) au taux de 8,2 %, de la Contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) au taux de 0,5 %, au prélèvement social de 4,5 % et ses contributions additionnelles au taux de 0,3 % et le prélèvement de solidarité au taux de 2 % ;

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:742558448:88866161:196.129.51.58:1582723513

– **les intérêts des sommes déposées sur les livrets jeunes** (réservés aux moins de 25 ans), dont le plafond des versements est fixé à 1 600 euros ;

– **les intérêts des livrets d'épargne-entreprise**, ouverts avant le 1er janvier 2014 et à raison d'un par foyer fiscal, dans la limite d'un plafond de versements de 45 800 euros, à condition que les sommes y soient maintenues pendant cinq ans.

L'ensemble forme une palette de niches fiscales attractives.

B. Les produits des placements à revenu variable

636 L'expression « placements à revenu variable » désigne les titres qui représentent des droits d'associés et dont le rendement peut de ce fait varier en fonction des résultats et/ou des décisions de la société distributrice. Ainsi constituent des revenus variables tous les produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés, distribués ou réputés distribués par des sociétés soumises à l'IS. Le champ d'application de l'impôt dépend donc directement pour ces revenus de l'étendue de la notion de distribution.

La forme de distribution la plus répandue consiste dans les dividendes (**1**). Existent toutefois des régimes spécifiques à certains produits (**2**).

1. Les dividendes

637 Il convient de rappeler ici la distinction entre sociétés soumises à l'impôt sur le revenu et celles qui le sont à l'impôt sur les sociétés (v. ss 153). Dans les premières, chaque associé est imposé directement sur la part du profit social correspondant à sa part dans le capital de la société. Peu importe que le bénéfice soit mis en réserve ou distribué aux associés. Cette part de bénéfices entre donc dans le revenu imposable de l'associé de la même façon que s'il exerçait lui-même l'activité de la société et relève par conséquent de la catégorie d'imposition correspondant à la nature de cette activité.

638 Dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, en revanche, il faut distinguer le bénéfice mis en réserve du bénéfice distribué aux associés. Le premier, une fois payé l'impôt sur les sociétés, échappe à toute imposition ultérieure. Le second supporte outre

l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu qui vient frapper le dividende versé aux actionnaires. Une même somme est donc taxée deux fois. Pour atténuer, voire supprimer, cette double imposition économique, quatre méthodes sont concevables. Celle du **double taux** qui consiste à prévoir un taux lourd pour les bénéfices mis en réserve qui ne sont imposés qu'une fois et un taux léger pour les bénéfices distribués imposés une seconde fois dans les mains de l'actionnaire (système allemand). La France a connu (en 1983) et certains prônent le rétablissement d'un **double taux inverse**, qui prévoit un taux léger pour les bénéfices mis en réserve et un taux lourd pour les bénéfices distribués, ce qui ne constitue évidemment pas une neutralisation de la double imposition économique. La troisième méthode est celle de **l'imputation** : l'impôt sur les sociétés est perçu à un taux unique mais les actionnaires peuvent ensuite imputer sur leur impôt personnel un **avoir fiscal** correspondant à une ristourne de l'impôt sur les sociétés (système français et finlandais jusqu'en 2004), supprimé à raison de l'arrêt rendu par la CJCE le 7 septembre 2004 (*Petri Manninen*, aff. C-319/02), dans lequel le juge stigmatise une atteinte à la libre circulation des capitaux. La quatrième méthode consiste à réduire la base imposable à l'impôt sur le revenu en retranchant un abattement. Cette solution, retenue par l'article 93 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311), est entrée en vigueur pour les revenus de 2005, imposables en 2006.

639 Les revenus distribués en vertu d'une décision régulière de la société sont d'abord soumis à une réfaction de 40 % destinée à diminuer la double imposition économique qui frappe ce flux depuis le moment où il fut taxé à l'IS comme bénéfice de la société distributrice.

640 Ce régime s'applique aux dividendes régulièrement distribués par les sociétés françaises, mais également par les sociétés ayant leur siège au sein de L'Union ou dans un État lié à la France par une convention d'assistance administrative.

641 **Le système paraît intrinsèquement plus simple à gérer que l'avoir fiscal.** Cette réforme correspond à une double préoccupation des gouvernants : prendre en compte, d'une part, l'évolution du marché boursier français, dont l'attrait n'est plus fonction du

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2135884545:88861919:196.129.51.82:3513

dividende servi ni de l'avantage fiscal qui lui est attaché et, d'autre part, économiser les sommes importantes consacrées au remboursement de l'avoir fiscal à des actionnaires étrangers par application, tant de la jurisprudence communautaire (CJCE 28 janv. 1986, *Comm. c/ France*, aff. 270/83, puis *Manninen*, préc.) que de nombreuses conventions bilatérales passées par la France. Ces actionnaires n'étant pas redevables de l'impôt sur le revenu en France, la perte était sèche pour le Trésor public français.

642 Les dividendes perçus depuis le 1er janvier 2013 sont soumis à un prélèvement à la source obligatoire et non libératoire, qui constitue un acompte d'impôt sur le revenu imputable sur l'impôt dû l'année suivante. Il est liquidé au taux de 21 %.

2. Les régimes spéciaux

643 On en retiendra deux : les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (**a**) et le plan d'épargne en actions (**b**).

a. Les organismes de placement collectif en valeurs mobilières

644 Ils sont d'une double nature : il y a d'une part les sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) qui ont la forme de société anonyme, et les fonds communs de placement (FCP) qui ont la nature juridique de copropriété de valeurs mobilières administrée par un gérant. Créés par des établissements bancaires ou des compagnies d'assurances, ils gèrent des portefeuilles de valeurs mobilières pour le compte de leurs actionnaires ou membres qui leur confient leurs disponibilités monétaires. Ils sont dotés de la transparence fiscale : il en résulte que les actionnaires ou porteurs de parts sont imposés comme s'ils réalisaient directement les opérations effectuées par l'organisme de placement.

645 Les OPCVM de distribution répartissent chaque année les produits qu'ils ont encaissés qu'il s'agisse de dividendes, d'intérêts, de plus-values de cession. Ces produits sont imposables dans les conditions de droit commun au nom des épargnants qui les perçoivent.

646 Les OPCVM de capitalisation, en revanche, ne distribuent pas les revenus qu'ils encaissent. Ceux-ci sont capitalisés et réinvestis en valeurs mobilières. Ils échappent ainsi à l'impôt sur le revenu. La valeur des actions de SICAV et des parts de FCP augmente d'autant : un revenu détaxé est, ce faisant, transformé en capital.

L'épargnant ne sera imposé que s'il revend ses actions ou parts et ce au titre des plus-values réalisées : au taux de 24 % (39,5 % avec les prélèvements sociaux).

b. Les plans d'épargne en actions (PEA)

647 Ils peuvent être ouverts par un résident fiscal en France auprès d'un établissement bancaire ou d'une compagnie d'assurances pour recueillir des placements, en principe en numéraire. Depuis 2014 coexistent deux types de plan ; le PEA classique est limité à 150 000 euros pour une personne seule, 300 000 euros pour un couple. Les fonds doivent être investis en actions de sociétés françaises ou européennes, assujetties à l'IS dans les conditions de droit commun. Le PEA « PME-ETI » (pour les entreprises de taille intermédiaire) est limité à 75 000 euros pour une personne seule (150 000 euros pour un couple) ; les fonds doivent être investis, dans le même cadre territorial, dans une entreprise qui occupe moins de 5 000 personnes, et dont, soit le chiffre d'affaires est inférieur à 1,5 milliard d'euros, soit le total du bilan ne dépasse pas 2 milliards d'euros. Les produits (dividendes, crédits d'impôt mais aussi plus-values) que procurent les placements effectués dans les PEA sont exonérés (jusqu'à 10 % de rendement pour les titres non cotés) – à l'exception des prélèvements sociaux (à 15,5 %) sur le gain net constaté à la clôture – lorsque l'épargne investie est conservée pendant cinq ans au moins.

C. Les revenus des valeurs mobilières étrangères

648 Les revenus des valeurs mobilières étrangères perçus par des personnes physiques ou morales ayant leur domicile fiscal ou leur siège social en France sont passibles en principe de l'impôt français. Le bénéficiaire doit donc inclure ces revenus dans les bases de l'impôt pour leur montant net, la seule déduction possible étant celle de l'impôt retenu à l'étranger. Toutefois, les conventions conclues par la France avec certains pays étrangers prévoient en général que l'impôt payé à l'étranger soit imputable sur l'impôt dû en France, dans la limite de l'impôt qui aurait été dû en France sur pareille somme. Dans ce cas, le crédit d'impôt entre également dans l'assiette imposable.

Ces revenus distribués font l'objet de la réfaction de 40 %.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1445858545:88861101:196.113.39.75:1583243513

Bibliographie

ASSIMACOPOLOU (Elli), *L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne dans les pays de la Communauté*, LGDJ, 2000, 261 p.

BISSY (Arnaud DE), « La notion de dividende en droit fiscal », *Dr. et patr.* 2002, n° 108, p. 34 à 61.

DAUMAS (Vincent), « L'insoutenable légèreté des gains issus de capitaux mobiliers », *RJF* 12/2009, p. 949 à 954.

FOUQUET (Olivier), « Les revenus de capitaux mobiliers peuvent-ils être qualifiés de revenus professionnels ? », *Rev. adm.* 2008, p. 496 à 499.

MONTAGNIER (Gabriel), « L'évolution de la fiscalité des produits financiers », *RFFP* 1988, n° 22, p. 55 à 81.

PLAGNET (Bernard), « La jurisprudence récente relative à la définition des revenus distribués », *BF Lefebvre* 12/05, p. 975 à 985.

§ 3. Les plus-values

649 La plus-value peut être définie comme un accroissement de valeur d'un bien pendant une période donnée sans l'intervention de son propriétaire. Son imposition a été l'objet de vives controverses entre les tenants d'une conception restrictive du revenu (théorie de la source) pour qui les plus-values sont un gain en capital donc non imposables et les tenants d'une conception extensive (théorie de l'enrichissement) pour qui les plus-values sont assimilables à un revenu (v. ss 169).

650 De ce fait, les plus-values sont imposées de façon assez disparate. Deux catégories de plus-values doivent être distinguées :

– les plus-values professionnelles, c'est-à-dire celles réalisées lors de la cession de biens inscrits à l'actif du bilan d'une entreprise ou sur le registre des immobilisations (v. ss 527), que ce soit en vertu d'une obligation légale ou d'une décision de gestion du contribuable ;

– les plus-values privées, c'est-à-dire celles réalisées par des particuliers dans la gestion de leur patrimoine personnel.

651 La taxation des premières a été instituée dans l'entre-deux-guerres par le décret du 20 juillet 1934 modifié à plusieurs

reprises, notamment par la loi du 12 juillet 1965. En revanche, les plus-values réalisées par les particuliers furent longtemps exonérées, à deux exceptions près. Étaient imposées en tant que BNC les plus-values réalisées par des personnes réalisant à titre habituel des opérations de bourse. Étaient frappées, en deuxième lieu, d'un impôt depuis 1963, les plus-values réalisées sur des terrains à bâtir ainsi que celles spéculatives réalisées sur des immeubles dont l'achat et la revente avaient eu lieu dans un délai de dix ans.

652 Par la loi du 19 juillet 1976, le législateur a généralisé, du moins sur le plan théorique, l'imposition des plus-values réalisées par les particuliers en les assimilant à des revenus. Ce régime, très complexe, a été modifié à plusieurs reprises notamment, de façon fort sensible, par la loi du 5 juillet 1978, celle du 29 décembre 1982 et, de manière plus radicale, par la loi de finances pour 2004. Celle-ci continue de considérer les plus-values comme un revenu, mais leur régime d'imposition est devenu autonome par rapport à l'impôt général sur le revenu.

653 Essentiellement pour des raisons budgétaires, l'imposition a été durcie par la loi de finances rectificative du 19 septembre 2011 et par la loi de finances pour 2013.

654 L'imposition diffère selon qu'il s'agit de plus-values réalisées sur les immeubles (**A**), sur des valeurs mobilières (**B**) ou sur des biens meubles (**C**).

A. Les plus-values immobilières

655 Leur imposition est dominée par deux grands principes. D'abord, ne sont imposées que les plus-values effectivement réalisées, c'est-à-dire celles constatées à l'occasion d'une cession à titre onéreux (vente, échange, apport en société) d'un immeuble. Ainsi, le fait générateur de la plus-value se situe à la date de cession c'est-à-dire en cas de vente à la date de l'accord sur la chose et le prix. Ne sont donc pas imposées les plus-values latentes c'est-à-dire celles résultant de la valorisation du bien immobilier dans le patrimoine du contribuable. En second lieu, depuis 2004, les plus-values taxables sont imposées à un taux proportionnel et ne sont plus soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:774558555:88861516:196.12.229.75:1582523513

international.scholarvox.com/EBCG/Marmoke/c:7145384588886161:1661113.29475.1583223513

656 Il en découle un régime qui conduit à étudier successivement la notion de plus-value imposable (**1**), le calcul de la plus-value (**2**) et enfin les modalités d'imposition de la plus-value (**3**). Dans le cadre du durcissement de l'imposition, le législateur a institué, à compter du 1er janvier 2013, une taxation supplémentaire des plus-values (**4**).

1. La notion de plus-value imposable

657 En principe, le législateur de 1976 prévoyait la généralisation de l'imposition (**a**) mais ce principe a été assorti de nombreuses exceptions (**b**).

a. Les plus-values imposables

658 Les plus-values imposables peuvent être définies en retenant trois critères : les personnes, les biens et les opérations. S'agissant des personnes ne sont concernées que les plus-values réalisées par des particuliers dans la gestion de leur patrimoine privé. En revanche, les plus-values réalisées par les commerçants, les industriels, les agriculteurs, les membres de professions libérales sur des biens faisant partie de leur entreprise relèvent de la fiscalité professionnelle (v. ss 527). Sont également visées les sociétés transparentes de l'article 165 *ter* du CGI, les sociétés immobilières non passibles de l'impôt sur les sociétés ainsi que les sociétés à prépondérance immobilière. Lorsque ces sociétés cèdent un immeuble leur appartenant, la plus-value réalisée est calculée et taxée comme si la cession était faite par un particulier.

659 Pour ce qui est des biens, sont visés les immeubles ce qui englobe les immeubles bâtis, les terrains, les droits immobiliers (usufruit, nue-propriété) ainsi que les parts ou actions des sociétés visées plus haut.

660 En ce qui concerne les opérations, ne sont retenues que les mutations à titre onéreux tels que vente, expropriation, apport en société, échange, dissolution de sociétés de personnes. En cas de vente de l'immeuble acquis à titre gratuit, la plus-value constatée depuis l'acquisition à titre gratuit est imposable.

b. Les plus-values exonérées

Elles sont nombreuses et sont habituellement rangées en trois catégories.

661 **Certaines exonérations sont liées à la nature des biens cédés.** À ce titre échappe en premier lieu à l'impôt la plus-value réalisée (CGI art. 150 U II 1°) lors de la cession de la résidence principale (CE 4 juin 2012, nº 342469, *M. Havaux du Tilly*, concl. N. Escaut, note A. Lefeuvre, *Dr. fisc*. 2012, nº 43-44, comm. 495). L'exonération qui s'étend aux dépendances immédiates et nécessaires est intégrale. Elle n'est liée à aucune condition de délai. L'appréciation de la notion de résidence principale est une question de fait qui, à ce titre, relève de l'appréciation souveraine des juges du fond. Il s'agit de l'immeuble dans lequel le contribuable réside de manière habituelle durant la majeure partie de l'année. Ainsi un immeuble vacant au moment de la vente mais qui a été occupé comme résidence principale jusqu'à sa mise en vente ouvre droit à l'exonération si la cession intervient dans les délais normaux de vente. Ceux-ci s'apprécient en fonction des diligences accomplies par le cédant pour vendre au plus vite (CE 6 oct. 2010, nº 308051, *M. et Mme Griveaux*, *Dr. fisc*. 2011, nº 4, comm. 124 ; *LPA* 31 déc. 2010, p. 3, obs. F. Perrotin). La cession des seules dépendances de l'habitation n'ouvre pas droit à l'exonération (CE 25 nov. 2009, nº 311399, *M. Fitoussi*, *Dr. fisc*. 2010, nº 11, comm. 228).

662 En deuxième lieu, échappe à l'imposition (CGI, art. 150 U, II 1° *bis*), la plus-value réalisée sur la première cession d'une résidence ne constituant pas la résidence principale du cédant à condition d'une part, que le cédant n'ait pas été propriétaire de sa résidence principale dans les quatre ans précédant la cession et d'autre part qu'il remploie dans les vingt-quatre mois tout ou partie du prix de cession dans l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à sa résidence principale. On tient ici compte de la situation de personnes qui cèdent une résidence secondaire alors qu'elles ne sont pas propriétaires de leur résidence principale.

663 Une troisième exonération est prévue en faveur de l'habitation en France des personnes physiques non-résidentes en France ayant la nationalité d'un État de l'Union européenne, de l'Islande de la Norvège ou d'un autre État lié à la France par une convention fiscale comportant une clause de non-discrimination. Cette exo-

nération s'applique dans la limite d'une résidence par contribuable sous une double condition.

664 Le cédant doit avoir été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans, à un moment quelconque avant la cession, et la cession doit intervenir dans les cinq années qui suivent le départ de France. L'exonération porte sur la fraction de la plus-value qui n'excède pas 150 000 euros.

En quatrième lieu, sont exonérées (CGI art. 150 VC) les plus-values réalisées sur les immeubles possédés pendant une certaine durée (v. ss 680).

665 **Une deuxième série d'exonérations résulte de la nature des cessions.** Les remembrements et opérations assimilées ne constituent pas des opérations imposables. Mais le remembrement est considéré comme une opération intercalaire qui ne fait que suspendre temporairement la taxation. En effet, en cas de revente des biens remembrés, les plus-values successives sont taxées à partir du prix d'acquisition du bien originel.

666 Est exonérée ensuite la plus-value réalisée en cas d'expropriation, à la condition que l'exproprié procède au remploi intégral de l'indemnité principale dans l'achat d'un ou plusieurs biens de même nature dans un délai d'un an à compter de la date du paiement de l'indemnité (CGI, art. 150 U II-4). Selon l'Administration, pour éviter des pratiques abusives et contraires à l'esprit de la loi, le remploi n'est pas possible en parts ou actions de sociétés dont l'actif est uniquement composé d'immeubles.

667 Enfin, les plus-values consécutives aux cessions d'immeubles dont le prix de vente n'excède pas 15 000 euros sont également exonérées (CGI, art. 150 U II-6°). Ce plafond s'applique bien par bien et non pas annuellement. En cas de cession par des époux soumis à imposition commune ou partenaires d'un PACS, ce seuil s'apprécie au regard de la quote-part des membres du couple. Il est donc porté à 30 000 euros.

668 Dans l'hypothèse d'une cession d'un bien démembré on retiendra non la valeur du droit démembré cédé mais la valeur de la pleine propriété du bien. En cas de cession d'un bien détenu en indivision, le seuil de 15 000 euros s'apprécie au regard de chaque quote-part indivise. Ce montant de 15 000 euros peut paraître

faible, mais il trouvera à s'appliquer par exemple aux ventes portant sur des emplacements de stationnement, des locaux de petite surface ou des parts de sociétés à prépondérance immobilière.

669 **Une troisième série d'exonérations tient à la qualité du cédant.** Elles prennent en compte la nature et le montant des revenus. Ainsi, les titulaires d'une pension de retraite ou d'une carte d'invalidité non assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune et dont le revenu fiscal de référence n'excède pas certaines limites (10 697 euros pour la première part, majorés de 2 856 euros pour chaque demi-part supplémentaire au titre de 2016) sont exonérés de taxation, la situation de famille s'appréciant à la date de la cession (CGI art. 150 U III) Dans le même ordre d'idées, sont également exonérées les plus-values réalisées par les retraités et les invalides de condition modeste résidant en maison de retraite qui cèdent leur ancien domicile dans les deux ans après l'avoir quitté (CGI art. 150 U, I-1er *ter*).

L'application de l'abattement pour durée de détention amène à l'exonération des plus-values de cession des immeubles détenus, plus de vingt-deux ans pour l'impôt sur le revenu ou plus de trente ans pour les contributions sociales (v. ss 680).

670 Les exonérations ainsi énumérées portent à la fois sur l'impôt dû à l'État et sur les cotisations accessoires (CSG et CRDS) (v. ss 837 à 849).

2. Le calcul de la plus-value imposable

671 Le calcul de la plus-value imposable s'opère en déduisant du prix de cession (**a**) de l'immeuble le prix d'acquisition par le cédant ou en cas d'acquisition à titre gratuit la valeur vénale au jour de l'acquisition sans prise en compte de l'érosion monétaire (**b**). Par ailleurs la plus-value ainsi calculée connaît un certain nombre d'abattements (**c**).

a. Le prix de cession

672 Le prix à retenir est, en principe, le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte. Il peut faire l'objet, le cas échéant, de différentes corrections, positives ou négatives. Ainsi, il doit être augmenté de charges en capital et indemnités stipulées au profit du cédant, et il est diminué du montant des taxes acquittées et des frais suppor-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:714588842:88611126:213.29.75:1582823513

tés par le vendeur à l'occasion de cette cession (commissions versées aux intermédiaires ou **les indemnités** d'éviction versées aux locataires).

673 Posent problème certains modes particuliers de paiement du prix. Ainsi lorsque le prix est payé sous forme de rente viagère, le prix de cession retenu pour ce bien est la valeur en capital de la rente à l'exclusion des intérêts.

674 En présence d'un bien détenu en indivision, la plus-value doit être taxée au nom de chaque indivisaire sur le fondement de la fraction du prix de vente correspondant à ses droits dans l'indivision nonobstant l'existence d'arrangements privés ou pactes de famille répartissant selon une clé différente le produit de la cession.

675 Dans l'hypothèse d'une expropriation, doit être retenu l'ensemble des indemnités allouées à un même bénéficiaire à l'exclusion des indemnités accessoires non représentatives du prix destinées à compenser des préjudices distincts de la possession du bien (indemnité pour trouble de jouissance par exemple).

b. Le prix d'acquisition

676 Si le cédant a acquis le bien à titre onéreux, on retient, en principe, le prix d'acquisition. Lorsque le bien a été acquis moyennant le versement d'une rente viagère, le prix d'acquisition à retenir est la valeur en capital de la rente à l'exclusion des intérêts.

677 En cas d'acquisition à titre gratuit on prend la valeur vénale au jour de l'acquisition c'est-à-dire la valeur retenue par la déclaration des droits de mutation. Voilà qui incitera peut-être les héritiers à plus de sincérité au moment de déclarer la valeur des biens faisant l'objet d'une succession, car une sous-évaluation dans la déclaration de succession conduira à une augmentation de la plus-value le jour de la cession.

678 Le prix d'acquisition ou la valeur vénale sont augmentés de diverses dépenses effectuées par le contribuable et dont la prise en considération a pour effet de réduire la plus-value imposable. Il s'agit :

– des frais afférents à l'acquisition à titre onéreux que le cédant peut fixer forfaitairement, sauf option contraire du cédant, à 7,5 % du prix d'acquisition, solution généralement la plus favorable ;

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:714455152:88861612:196.200.182:1582318513

– des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit, y compris les droits de mutation, obligatoirement retenus pour leur montant réel et justifié ; le forfait de 7,5 % n'est pas applicable ;

– des dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement, de rénovation ou d'amélioration lorsqu'elles n'ont pas déjà été déduites du revenu imposable et qu'elles ne présentent pas le caractère de dépenses locatives (CE 19 juill. 2011, n° 326895, *M. et Mme Devulder, Dr. fisc.* 2011, n° 30-34, act. 244). Elles sont prises en compte pour leur montant réel, tel que facturé par une entreprise. En cas de cession de l'immeuble plus de cinq ans après son acquisition, le contribuable peut opter entre les frais réels ou, s'agissant d'immeubles bâtis, un forfait égal à 15 % du prix ou de la valeur d'acquisition. Ce forfait s'applique sans que le cédant ait à établir la réalité des travaux c'est-à-dire même en l'absence de travaux En pratique, le vendeur a donc intérêt à demander l'application du forfait dans tous les cas où il ne peut justifier de dépenses réelles supérieures à 15 %.

679 Ne peuvent être déduits ni les travaux effectués par le contribuable lui-même ni ceux déduits pour le calcul des revenus fonciers lorsque l'immeuble est donné en location ;

– des frais de voirie, réseaux et distribution imposés dans le cadre des plans locaux d'urbanisme (PLU) en ce qui concerne les terrains à bâtir. Peut en particulier être retenu l'ensemble des frais d'aménagement et de viabilisation engagés dans le cadre d'une opération de lotissement (CGI, art. 150 VB II 5°).

c. Les abattements pour durée de détention

680 Leur régime est applicable lorsque la détention a été supérieure à cinq ans, il a évolué dans le sens d'un durcissement.

L'abattement sur la plus-value brute est différent pour l'impôt sur le revenu et pour les prélèvements sociaux.

Pour l'application de l'impôt sur le revenu la plus-value brute est diminuée d'un abattement fixé à

– 6 % par année de détention au-delà de la cinquième (de la 6e à la 21e) ;

– et à 4 % pour la vingt-deuxième année.

Pour l'application des prélèvements sociaux la plus-value brute est diminuée d'un abattement fixé à

– 1,65 % par année de détention au-delà de la cinquième (de la 6e à la 21e) ;

– 1,60 % pour la vingt-deuxième année de détention ;

– et 9 % pour chaque année suivante, jusqu'à la trentième. En d'autres termes, la plus-value est exonérée d'impôt sur le revenu au-delà d'un délai de détention de vingt-deux ans, et de prélèvements sociaux au-delà d'un délai de détention de trente ans.

681 L'abattement est calculé par année entière de détention : aucun *prorata temporis* n'est à effectuer pour l'année en cours. Le système de l'abattement, qui réduit le montant de la plus-value imposable, s'applique que l'on soit en présence d'un immeuble bâti ou non, ce qui montre bien que le système n'a rien à voir avec une technique d'amortissement. En fait il s'agit de tenir compte de l'intention spéculative. Plus la cession intervient tôt, et plus cette intention est présumée exister.

3. Les modalités d'imposition de la plus-value

682 Le fait générateur de l'imposition de la plus-value est constitué par le transfert de propriété, soit en principe à la date de signature de l'acte de cession, sans prise en considération de la date d'encaissement du prix de la cession. Depuis le 1er janvier 2004, la plus-value imposable n'est plus comprise dans le revenu global imposable au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Elle est taxée, opération par opération, au taux proportionnel de 19 %. Si le cédant est domicilié en France, la plus-value immobilière est en outre assujettie aux prélèvements sociaux : CSG (8,2 %), CRDS (0,5 %) et prélèvement social (5,4 %), contributions additionnelles de 0,3 et 1,1 %, soit 15,5 %, ce qui porte le taux d'imposition globale à 34,5 % (19 % + 15,5 %). La CSG n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu à taux progressif puisqu'elle est perçue en complément d'un impôt à taux proportionnel. L'imposition est établie au titre de l'année au cours de laquelle la cession est intervenue quel que soit le mode de paiement du prix (CE 9 nov. 2015, no 371571, *min. c/ Bodinat*, *Dr. fisc.* 2016, no 6, comm. 156, note J.-P. Maublanc). C'est là une dérogation criti-

quable du principe de l'imposition du revenu disponible qui fait que le contribuable doit une imposition sur une plus-value qu'il n'a pas encore perçue, le cas échéant. En revanche, en cas d'expropriation, l'impôt est, en principe, à la fois établi et payé au titre de l'année au cours de laquelle l'indemnité est perçue.

683 La déclaration et le paiement sont effectués par le notaire pour le compte du cédant qui perçoit un prix net, imposition de la plus-value déduite. Le notaire est chargé de payer préalablement à la formalité de publicité foncière (v. ss 1393) et dans le mois (CGI, art. 150 VG II 3) qui suit l'acte notarié, l'impôt et les contributions sociales correspondantes par prélèvement sur le prix de vente du bien. Le montant de la plus-value imposable doit être reporté sur la déclaration d'ensemble des revenus (CGI, art. 170), car il est pris en compte pour l'établissement du revenu fiscal de référence (v. ss 808). Ainsi l'impôt entre dans les caisses du Trésor l'année de la réalisation de la plus-value alors que l'impôt sur le revenu est acquitté avec une année de retard par rapport à la date de réalisation du revenu. Le recouvrement est de surcroît garanti par les sommes remises au notaire. Le mécanisme ainsi mis en place s'apparente à une retenue à la source d'impôt sur le revenu frappant la plus-value (v. ss 832).

684 Il faut noter que le législateur a refusé d'instituer – disposition particulièrement sévère – une éventuelle compensation entre moins-values et plus-values immobilières au cours d'une même année, sauf exception limitée (en cas de vente d'un immeuble acquis par fractions successives, constatées par le même acte). De même, une moins-value ne peut s'imputer sur le revenu global.

4. La taxation supplémentaire sur les plus-values élevées

685 Depuis le 1er janvier 2013 (CGI, art. 1609 *nonies* G), le législateur a institué une taxe spécifique sur les plus-values de cession d'immeubles d'un montant supérieur à 50 000 euros s'appliquant dès le premier euro. La plus-value imposable est déterminée selon les mêmes règles que l'imposition générale des plus-values immobilières. Elle édicte par conséquent les mêmes exonérations, notamment celles de la plus-value résultant de la cession de l'habitation principale, ainsi que celle afférente à une cession intervenue après une longue détention (v. ss 680).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2115384846:88861413:196.118.231.53513

686 Particularité notable : sont exonérées les plus-values réalisées sur la cession de terrains à bâtir. En effet le Conseil constitutionnel a censuré le nouveau régime d'imposition des terrains à bâtir prévu par l'article 15 de la loi précitée. Il a considéré que leur soumission à l'impôt sur le revenu et non au prélèvement forfaitaire de 19 % appliqué aux immeubles ordinaires pouvait conduire à un taux marginal maximal d'imposition de 82 %. Dès lors, il aurait eu pour effet de faire peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive (Cons. const., Décis. n° 2012-662 DC du 29 déc. 2012).

687 Cette taxe due par le cédant est calculée selon un barème de progressivité globale (et non pas par tranche), dont les taux varient de 2 à 6 %. Simplement, un lissage est institué pour le passage d'une tranche à une autre, par l'institution d'un système de décote. Elle se cumule avec l'impôt sur les plus-values et les prélèvements sociaux afférents. Cette nouvelle taxe ne simplifie pas le paysage fiscal des plus-values immobilières.

688 Depuis le 1er janvier 2007, les communes peuvent instituer une taxe forfaitaire sur la première cession à titre onéreux de terrains rendus constructibles du fait de leur classement par un plan local d'urbanisme (PLU). Le taux de cette taxe est fixé à 10 % du prix de cession (CGI, art. 1529).

B. Les plus-values sur valeurs mobilières

689 Sont imposées les plus-values réalisées sur cession de titres, cotés ou non en bourse, émis par des sociétés sous forme d'actions, de parts sociales ou d'obligations (CGI, art. 150-0 A à 150-0 F).

690 Comme en matière immobilière, seules sont prises en considération les cessions à titre onéreux. Il n'y a donc pas de plus-value taxable si la cession a lieu à titre gratuit, par succession ou donation.

691 Les plus-values imposables sont calculées par différence entre le prix de cession des titres et leur prix d'acquisition ou de souscription. Le prix de cession s'entend du prix réel stipulé entre les parties ou, en cas de cession en bourse, du cours auquel la transaction a été conclue. Le prix est diminué des frais et taxes acquittés par le cédant (commissions, courtages).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1255884046:88861011:196.121.29.75:1582223513

692 Le prix d'acquisition est le prix pour lequel les titres ont été acquis à titre onéreux par le cédant ou en cas d'acquisition à titre gratuit pour la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation. Ce prix est majoré des frais correspondants (commissions, courtages à l'exclusion des droits de mutation). En cas de cession de titres de même nature acquis à des prix différents, le prix d'acquisition est la moyenne pondérée d'acquisition des titres.

693 À l'inverse de ce qui existe en matière immobilière, la loi admet une compensation entre plus-values et moins-values. En cas de moins-value nette, celle-ci est reportée sur les plus-values pendant les dix années suivantes. En revanche, aucune imputation n'est possible sur le revenu global du contribuable.

694 Depuis 2011, les plus-values sont imposables dès le premier euro quel que soit le montant des cessions effectuées au cours de l'année (CGI, art. 150-0-A-I-1).

695 La loi de finances pour 2013 (L. n° 2012-1509 du 29 déc. 2012, art. 10) a introduit une réforme de taille : imposées jusque-là à un taux forfaitaire de 34,5 %, les plus-values sur valeurs mobilières des particuliers sont, depuis le 1er janvier 2013, intégrées dans le revenu global net et imposées au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Ce faisant, il est créé un nouveau revenu net catégoriel afférent aux plus-values mobilières qui rassemble, sauf exceptions, toutes les plus-values sur valeurs mobilières.

696 Afin d'encourager la détention longue la loi précitée instaure deux abattements dont le taux est égal à 50 % du montant des plus-values imposables lorsque les titres sont détenus depuis au moins deux ans mais moins de huit ans à la date de la cession, et à 65 % pour ceux détenus depuis au moins huit ans.

697 Il existe de nombreux régimes d'exonération. C'est le cas, entre autres, des plus-values réalisées lors de la cession d'actions inscrites au crédit d'un plan d'épargne en actions (PEA, CGI, art. 150 A II, 2 et 2 *bis*) et de titres acquis dans le cadre de plans d'épargne salariale (CG, art. 163 *bis* B).

698 La loi prévoit un mécanisme relativement complexe de report d'impositions de la plus-value (CGI, art. 150 O D *bis*). Pour en bénéficier le cédant doit remployer une partie du prix de cession des titres dans un apport en numéraire à une société, le report se

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1158845:88661411:196.112.29.75:1582823513

transformant en exonération définitive si l'apporteur conserve ses titres pendant au moins cinq ans.

699 Les titres bénéficiant d'abattement, d'exonération ou de report d'imposition restent passibles des prélèvements sociaux au taux de 15,5 %.

700 Ne relèvent pas du régime que l'on vient d'exposer les plus-values réalisées sur deux catégories de titres. D'abord celles réalisées sur titres de sociétés figurant à l'actif d'entreprises qui relèvent du régime des plus-values professionnelles (v. ss 527). Ensuite, les plus-values sur titres de sociétés non cotées à prépondérance immobilière qui sont des sociétés dont l'actif est constitué pour plus de la moitié d'immeubles. Elles sont imposées comme des plus-values immobilières réalisées par des particuliers.

C. Les plus-values sur biens meubles

701 De faibles ampleurs et d'application peu fréquente, l'imposition des biens meubles connaît un régime de droit commun (**1**) et un régime spécifique aux métaux et objets précieux (**2**).

1. Le régime de droit commun

702 La taxation frappe les plus-values réalisées par des particuliers sur la cession de biens meubles entendus comme étant des biens qui ne relèvent ni de la catégorie des valeurs mobilières ni de celle des métaux et objets précieux.

703 En principe, les modalités d'imposition sont les mêmes que pour les plus-values immobilières sous réserve des précisions suivantes :

– les ventes de meubles réalisées à un prix inférieur ou égal à 5 000 euros pour une personne seule à 10 000 euros pour un couple soumis à imposition commune échappent à l'impôt. Ces seuils s'apprécient cession par cession et non pas année par année ;

– les meubles meublants, les appareils ménagers, les voitures automobiles à l'exception des voitures de collection sont exonérées (CE 6 janv. 2000, n° 179492, *Osenat* ; *Dr. fisc.* 2000, n° 45-46, comm. 858, concl. G. Goulard) ;

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:714585585:88861611:196.113.29.75:1587283513

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1758854218:88861021:196.113.81.66:1553135813

– les frais d'acquisition, y compris les droits de mutation à titre gratuit, sont retenus pour leur montant réel et justifié ;

– la plus-value brute réalisée sur les biens meubles est réduite d'un abattement de 5 % pour chaque année de détention au-delà de la deuxième (CGI, art. 150 VC, al. 5). La plus-value est donc définitivement exonérée au bout de vingt-deux ans. L'abattement joue également pour les contributions sociales ;

– comme en matière d'imposition des plus-values immobilières, les moins-values ne peuvent faire l'objet d'aucune imputation.

704 En fait le régime se limite essentiellement aux cessions de bateaux de plaisance sur lesquels des plus-values sont constatées malgré l'usure, les ventes après vieillissement d'eau-de-vie, les cessions de chevaux de course appartenant à des propriétaires qui ne sont ni éleveurs ni entraîneurs, sinon s'applique le régime des plus-values professionnelles.

Depuis la loi de finances pour 2004, ces plus-values ne sont plus intégrées dans le revenu du contribuable mais frappées d'un prélèvement forfaitaire de 19 % auquel il faut ajouter les prélèvements sociaux, soit un montant total de 34,5 % (CGI, art. 150 UA).

2. Le régime spécial de taxation forfaitaire des objets et métaux précieux

705 La vente des métaux précieux, des bijoux, objets d'art, de collection et d'antiquité est soumise à une taxe mise à la charge du vendeur (CGI, art. 150 VI à VM).

706 La nature de la taxe est controversée. Pour une partie de la doctrine elle ne correspond pas à l'imposition d'un revenu mais à celle d'un prix (J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *Droit fiscal général*, 2014, n° 1488). Pour le Conseil d'État, en revanche (CE 27 juin 2008, n° 301342, *Dr. fisc.* 2008, n° 38, comm. 501, concl. L. Olléon ; *RJF* 11/2008, n° 1213), cette taxe constitue une modalité d'imposition des plus-values et n'a pas la nature d'une taxe sur le chiffre d'affaires, étant donné qu'elle n'est due que par les personnes qui vendent dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé.

707 Sont exonérées les ventes d'objets précieux dont le prix pour chaque vente n'excède pas 5 000 euros pour une personne seule

et 10 000 euros pour un couple, ainsi que les cessions aux musées, aux bibliothèques publiques et aux archives de l'État.

708 La taxe, calculée sur le prix de vente, est due aux taux de :

– 10 % du prix de cession des métaux précieux ;

– 6 % du prix de cession des bijoux et des objets d'art, de collection et d'antiquité. Cette disposition peut le cas échéant s'appliquer entre autres à la taxation de la vente de tableaux, de gravures, de tapisseries et de véhicules de collection.

709 Ces taux sont majorés de 0,5 % au titre de la CRDS (CGI, art. 1600-0-I) (v. ss 848).

710 Sauf pour les métaux précieux, le vendeur peut opter pour le régime de droit commun des plus-values sur biens meubles à condition de pouvoir justifier de la date et du prix d'acquisition (CGI, art. 150 VL). Il pourra, ce faisant, bénéficier de l'abattement de 5 % par année de détention et aboutir, le cas échéant, à une exonération totale pour un bien détenu depuis plus de vingt-deux ans.

711 Les plus-values imposables sont à reporter sur la déclaration d'ensemble des revenus pour être comprises dans le revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417 IV). En vertu de l'article 1760 du CGI, tout manquement à cette obligation déclarative donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées.

712

Bibliographie

BABAUD (Éric), « Plus-values immobilières. Preuve de la qualité de résidence principale du cédant : une appréciation *in concreto* et… *stricto sensu* », note ss CAA Lyon, 2e ch. 9 janv. 2014, *M. Adjadj*, *Dr. fisc.* 2014, n° 14, comm. 248.

CASIMIR (Jean-Pierre), « La mutation génétique des plus-values », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 171-184.

Conseil des impôts, « Huitième rapport au président de la République relatif à l'imposition du capital », chap. III, p. 181 à 194, « L'imposition des plus-values immobilières », *JO* 1986.

COLLIN (Patrick), « Les plus-values de cessions par un particulier de titres non cotés. Esquisse d'une méthodologie », *RF compt.* 1993, n° 245, p. 30 à 34.

COLLIN (Patrick), « De quelques aspects méconnus de l'exonération des plus-values au moment du départ en retraite », *RF compt.* 2013, p. 10 à 11.

COURTOIS (Pierre), *L'imposition des plus-values*, Litec, 1978, 565 p.

COZIAN (Maurice), « La loi du 19 juillet 1976 sur l'imposition des plus-values ou la montagne accouchant d'une souris », *Dr. fisc.* 1976, n° 30, p. 750.

COZIAN (Maurice), « Ruses d'un obsédé fiscal cherchant à échapper à l'imposition des plus-values immobilières », *JCP N* 2004. 1393 et 1394.

DOUET (Frédéric), « Plus-values : cession de la seule dépendance immédiate et nécessaire de la résidence principale, note sous CE 25 nov. 2009, n° 311399 ; *M. Fitoussi* », *Defrénois* 04/2010. 468.

FOISSAC (Richard), « La sortie de l'investissement immobilier : réflexions sur l'imposition des plus-values immobilières », *Dr. fisc.* 2015, n° 9, comm. 165.

FOUQUET (Olivier), « Plus-values de cession des parts de sociétés de personnes : le juge, la loi et le trou noir », *Rev. adm.* 2005, n° 345, p. 249 à 251.

GERBINO (Élie), « La notion de prépondérance immobilière au regard de l'imposition des plus-values privées en droit interne : faux débat ou vrai problème », *Dr. fisc.* 2000, n° 6, p. 290 à 297.

GROSCLAUDE (Jacques), « Une extension de la notion fiscale de revenu : l'imposition des plus-values sur terrains à bâtir », *JCP* 1966. I. 1986.

MALLARET (Aurélien), « Exonération des plus-values de cession de l'habitation principale ou de la résidence secondaire : l'exclusion des non-résidents est-elle contraire aux engagements internationaux de la France ? », *Dr. fisc.* 2016, n° 12, comm. 234.

MAUBLANC (Jean-Pierre), « Plus-values immobilières des particuliers. Définition des plus-values imposables », *AJPI* 2000, n° 3, p. 223 à 230.

MONGUILAN (Rapport), *L'imposition des plus-values*, Doc. fr., 1975, t. I, 297 p. et t. II, 279 p.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:715584:88861101:196.113.229.75:1582623513

N. N., « La taxe sur les métaux précieux : une imposition rentable à condition de s'adresser au bon redevable », *Dr. fisc.* 2017, no 8, p. 37.

Parot (Jean-Claude), « L'imposition de la plus-value : que reste-t-il du principe de l'annualité de l'impôt ? », *Dr. fisc.* 2000, n° 24, p. 867 à 874.

Vauville (Frédéric), « Regard d'un non-fiscaliste sur la réforme des plus-values immobilières », *Defrénois* 2004. 1124 à 1133.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:714558545:88866161:196.129.25.158:1582223513

CHAPITRE 3

La liquidation de l'impôt

713 Pour procéder à la liquidation de l'impôt il faut déterminer le revenu global net (SECTION 1) afin de pouvoir calculer l'impôt (SECTION 2).

SECTION 1

LA DÉTERMINATION DU REVENU GLOBAL NET

714 Les revenus réalisés au cours de l'année par le contribuable et les membres de son foyer fiscal dont les revenus sont taxés avec les siens ont été évalués suivant les règles propres à chaque catégorie de revenus. Il suffit maintenant de les totaliser pour obtenir le revenu global du foyer. Ne sont toutefois pas pris en compte les revenus qui font l'objet d'une imposition séparée (plus-values immobilières, v. ss 682), ni ceux qui font l'objet d'un prélèvement libératoire (produits des bons anonymes, v. ss 631). On peut voir dans ces exceptions une dérogation importante au principe de l'imposition du revenu global du contribuable.

715 Le total ainsi obtenu est en principe un total net, puisque les chiffres retenus dans l'addition pour chacune des catégories de

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:714588545:88866161:196.113.29.75:1587243513

bénéfices ou revenus sont eux-mêmes des chiffres nets obtenus en déduisant du revenu catégoriel les charges imputables à ce revenu catégoriel.

716 Cependant, le total net ainsi obtenu est encore susceptible de trois corrections : d'abord, certaines charges qui n'ont pas pu être prises en compte pour l'évaluation des revenus nets des diverses catégories sont expressément déductibles du revenu global (**§ 1**), ensuite c'est sur le revenu global que s'imputent un certain nombre de déficits (**§ 2**), enfin certains revenus à savoir les revenus exceptionnels ou différés font l'objet d'une prise en compte particulière (**§ 3**). Par ailleurs, existent des régimes spéciaux de détermination du revenu global (**§ 4**).

§ 1. Les charges déductibles du revenu global

717 L'article 156 du CGI autorise la déduction de certaines charges du revenu global. En réalité ce sont moins des charges que des emplois de revenu. Elles ne correspondent pas à l'acquisition ou à la conservation de revenus mais constituent des dépenses, qui à raison de leur finalité méritent, dans la pensée du législateur, de venir en déduction du revenu global. Elles sont limitativement énumérées par la loi.

718 Depuis le début des années 1980, de nombreuses charges déductibles du revenu global ont été remplacées par des réductions d'impôt voire des crédits d'impôt. Cette transformation répond à des motifs d'équité, car avec les déductions l'économie d'impôt est d'autant plus importante que le revenu est élevé en raison de la progressivité du taux de l'impôt En revanche, la réduction d'impôt ou le crédit d'impôt reste constant quel que soit le montant du revenu (v. ss 790).

719 Parmi les charges déductibles qui subsistent on en retiendra deux, à savoir les pensions alimentaires (**A**) et les frais d'accueil des personnes âgées (**B**).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1155854508866181196.13.29.75158:23513

A. Les pensions alimentaires

720 Il convient de distinguer les pensions alimentaires répondant aux conditions fixées par les articles 205 à 211 du Code civil (**1**) de celles versées en cas de divorce ou de séparation (**2**).

1. Les pensions alimentaires des articles 205 à 211 du Code civil

721 En vertu des articles 205 à 207 du Code civil, il existe une obligation alimentaire réciproque entre ascendants et descendants et sous certaines conditions entre personnes alliées ou non parentes. Cette obligation légale est limitée : l'article 208 du Code civil précise que les aliments (au sens juridique du terme) ne sont accordés que dans la proportion des besoins de celui qui les réclame et de la fortune de celui qui les doit.

722 Deux conditions sont donc requises pour qu'une pension ait un caractère alimentaire. Il faut d'abord que le créancier soit dans le besoin c'est-à-dire soit démuni de ressources suffisantes pour vivre. La notion de besoin est relative : elle dépend notamment de la situation de famille du créancier et dans une certaine mesure de sa situation sociale. Il en résulte que le contribuable doit justifier l'état de besoin du bénéficiaire de ses versements. Ainsi la pension versée à un ascendant disposant de revenus suffisants est étrangère à l'obligation alimentaire, et en conséquence non déductible du revenu de celui qui la verse (CE 17 mai 1989, n° 62770, *Dr. fisc.* 1989, n° 40, comm. 1771, concl. M. Liebert-Champagne). Il faut en deuxième lieu que le débiteur soit en état de fournir les aliments. Ses propres ressources doivent être supérieures à ce qui est nécessaire à la satisfaction de ses besoins personnels. Dans cette double limite, l'obligation de fournir des aliments comprend en fait non seulement la nourriture et le logement mais aussi tout ce qui est nécessaire à la vie.

723 Le contribuable qui verse une pension alimentaire conformément aux règles du Code civil peut la déduire de son revenu. Corrélativement, celui qui la perçoit est imposé (CE 27 avr. 1983, n° 37087, *RJF* 1983, n° 6, 355) sur son montant selon le régime des pensions (v. ss 263).

724 Si les sommes versées ne répondent pas aux conditions posées par le Code civil, elles ont le caractère de subsides, assimilés à

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1115884438:88866101:196.200.176.138:1572433513

une libéralité non déductible par la partie versante et corrélativement non imposable chez le bénéficiaire (subsides versés à une compagne ou à un compagnon).

725 Le régime fiscal des pensions alimentaires varie suivant qu'elles sont versées à des ascendants (**a**) ou à des descendants (**b**).

a. Les pensions alimentaires versées aux ascendants

726 Dans la mesure où sont respectés les principes posés par le Code civil, les pensions versées aux ascendants sont déductibles qu'elles soient en espèces ou en nature. Pour pouvoir opérer la déduction de son revenu global, le contribuable doit apporter la justification de la pension versée, tous les modes de preuve étant admis.

727 Toutefois aucune justification n'est requise lorsque le contribuable a recueilli un ascendant sous son toit, âgé de plus de 75 ans et qu'il se borne à déduire de son revenu global une somme correspondant à l'évaluation forfaitaire des avantages en nature fixée en matière de Sécurité sociale. Pour l'année 2016 son montant est de 3 411 euros.

b. Les pensions versées aux descendants

728 Sont visés ici essentiellement les enfants qu'ils soient mineurs ou majeurs.

729 **Les enfants mineurs.** Les dépenses supportées par les parents pour leurs enfants mineurs ne présentent pas en principe le caractère d'une pension alimentaire, car elles ne correspondent pas à une obligation alimentaire mais résultent du devoir d'entretien visé à l'article 203 du Code civil. L'article 156-II-2° du CGI en tient compte en précisant que « le contribuable ne peut opérer de déduction pour ses descendants mineurs sauf pour ses enfants dont il n'a pas la garde ». Il peut s'agir de sommes versées spontanément (CE 14 oct. 2009, n° 301709, *RJF* 1/10, n° 1). De ce fait, la prise en compte de l'enfant mineur est opérée dans le cadre du système du quotient familial (v. ss 781), y compris en cas de résidence alternée.

730 En revanche, sont déductibles les pensions versées pour l'entretien des enfants mineurs par le parent qui ne les héberge pas. En général il s'agit de pensions alimentaires versées en vertu d'une décision de justice en cas de séparation de corps ou de divorce. Mais

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:714553538866:196113:29:75158223513

il peut s'agir également d'une pension versée sans intervention d'une décision de justice (séparation de fait). Dans ce cas la pension sera déductible dès lors que le conjoint qui a la garde de fait de l'enfant mineur fait l'objet d'une imposition séparée et que la pension n'est pas excessive.

731 **Les enfants majeurs.** Les pensions versées aux enfants majeurs quel que soit leur âge sont déductibles si elles répondent aux principes posés par le Code civil, c'est-à-dire que l'enfant majeur doit être dans le besoin (chômage par exemple) et la pension doit être en proportion du revenu de celui qui la verse. Mais la déduction est limitée et interdite dans certaines hypothèses.

732 La loi limite la déduction (CGI, art. 156, II, 2°) à un montant de 5 738 euros pour les revenus de 2016. Les pensions dont le montant ne dépasse pas le plafond sont déductibles du revenu des parents mais imposables dans les mains du bénéficiaire. En fait, elles sont exonérées chez ce dernier en raison de la modicité de leur montant si le bénéficiaire de la pension n'a pas d'autres revenus.

733 Les parents peuvent verser des pensions dépassant le plafond. Mais la fraction excédentaire n'est pas déductible de leurs revenus, donc elle est imposable dans les mains des parents mais exonérée chez le bénéficiaire de la pension.

734 La déduction de la pension alimentaire n'est pas autorisée si l'enfant majeur a demandé son rattachement au foyer fiscal de ses parents (v. ss 166). Le rattachement se traduit par une augmentation du quotient familial pour les enfants célibataires et un abattement sur le revenu pour les enfants mariés (v. ss 781).

735 L'obligation alimentaire n'existant en droit civil qu'entre ascendants et descendants et non entre collatéraux, la pension alimentaire versée à un frère ou une sœur n'est pas déductible du revenu global sauf l'exception prévue pour les personnes âgées de plus de 75 ans (v. ss 738) (CE 28 mars 2012, n° 323852, *M. et Mme Cerovic*, *Dr. fisc.* 2012, n° 28, comm. 374).

2. Les versements en cas de divorce ou de séparation

736 Les versements susceptibles d'être mis à la charge d'un ex-époux peuvent revêtir deux formes. D'abord celle d'une prestation

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1458846:88861019:196.200.131.82:1595251823513

compensatoire en capital dont le régime fiscal a été sensiblement modifié par les lois du 30 juin 2000 et du 26 mai 2004, en vue de rendre plus attractive cette modalité du règlement des questions financières en cas de divorce ou de séparation. Si la prestation est versée de manière échelonnée et sur une période supérieure à douze mois elle est déductible du revenu imposable de celui qui la verse. En contrepartie elle constitue un revenu imposable pour le bénéficiaire. Si elle est versée sur une période n'excédant pas douze mois elle ouvre droit à une réduction d'impôt égale à 25 % des versements retenus dans la limite de 30 500 euros soit une réduction maximale de 7 625 euros (v. ss 794).

737 Le versement peut également prendre la forme d'une pension alimentaire et il y a lieu de distinguer deux situations Si les époux sont divorcés ou séparés de corps, celui qui verse la pension peut la déduire de son revenu. Si les époux sont séparés de fait, la contribution aux charges du ménage que l'un des époux doit verser à l'autre est déductible à la double condition que son versement résulte d'une décision de justice et que les époux fassent l'objet d'une imposition séparée (CGI, art. 156, II-2). Bien évidemment, dans les deux cas la pension versée est imposable dans les mains du bénéficiaire.

B. Les frais d'accueil des personnes âgées de plus de 75 ans

738 Les contribuables qui recueillent sous leur toit en dehors de toute obligation alimentaire une personne âgée de plus de 75 ans – qu'il s'agisse de collatéraux ou de personnes étrangères au groupe familial – peuvent déduire de leur revenu global le montant des avantages en nature consentis à cette personne (CGI, art. 156, II, 2°, *ter*). La déduction est limitée au montant de l'évaluation forfaitaire des avantages en nature retenue en matière de Sécurité sociale soit 3 410 euros pour l'année 2016. D'un autre côté le revenu imposable de la personne recueillie ne doit pas excéder le plafond des ressources fixé pour l'octroi de l'allocation de solidarité aux personnes âgées (9 600 euros pour 2016). Les avantages en nature ne sont pas imposables au nom de la personne bénéficiaire. Il s'agit en effet de libéralités et non d'une pension alimentaire.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1458834636:88861171:196.113.225.75:1587743513

§ 2. L'imputation des déficits

739 Il peut arriver que les charges déductibles soient plus importantes que les revenus. Le contribuable constatera donc un déficit au lieu d'un revenu. Le sort fiscal de ce déficit est régi par un principe (**A**) assorti d'exceptions de plus en plus nombreuses qui finissent par le vider de son contenu (**B**).

A. Le principe

740 Jusqu'en 1959, le déficit qui apparaissait dans une catégorie déterminée de revenus ne pouvait pas s'imputer sur le revenu global, il pouvait seulement être reporté sur les revenus de même nature des années suivantes. Il en résultait qu'il était extrêmement rare de rencontrer un revenu global négatif avec comme conséquence des contribuables traînant des reports déficitaires pendant plusieurs années évitant ainsi de tomber dans les tranches supérieures de l'impôt.

741 En 1959, le législateur fait de l'impôt sur le revenu un impôt unique sur le revenu global. Les cédules ayant disparu en tant que mode de taxation, les différentes catégories de revenus ne sont plus séparées par des cloisons étanches. Dès lors, on a admis que le déficit enregistré dans une catégorie soit imputé sur le revenu global. La réforme était d'importance, spécialement pour ce qui concerne la propriété immobilière bâtie. La gestion de nombreux vieux immeubles est déficitaire de façon continue parce que leurs réparations ou leur entretien sont plus élevés que les loyers qu'ils rapportent. Aussi, à partir de 1959, a-t-on enregistré un plus grand nombre de revenus nuls chaque année. Mais l'Administration fiscale préfère ne pas prélever d'impôt une année et frapper de nouveau le contribuable à des taux élevés les années suivantes plutôt que de le frapper à des taux faibles pendant plusieurs années consécutives.

742 Si le revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent de déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement. Lorsque l'on est en présence de déficits

successifs, le report se fait en commençant par les reports les plus anciens.

743 L'Administration peut utiliser son droit de contrôle pour vérifier et le cas échéant rectifier le montant du déficit imputé par le contribuable sur le revenu global. Il en est ainsi notamment lorsque le déficit remonte à une année prescrite du moment qu'il a été imputé sur le revenu global d'une année non atteinte par la prescription.

744 À signaler que la déduction des charges du revenu global ne peut jamais conduire à dégager un déficit reportable, seuls les déficits constatés sur les revenus nets catégoriels peuvent être constitutifs de déficits reportables.

B. Les exceptions

745 Afin d'interdire la déduction de déficits artificiels résultant de montages à but essentiellement fiscal, le principe selon lequel les déficits catégoriels peuvent s'imputer sur le revenu global a été assorti d'exceptions qui au fil des ans se sont multipliées.

746 Ainsi la règle de l'unité de l'impôt sur le revenu est remise en cause. On réinvente l'ancienne technique des impôts cédulaires en n'autorisant l'imputation de certains déficits que sur des revenus de même nature.

Connaissent des règles particulières d'imputation les déficits suivants :

747 – **Les déficits agricoles** (CGI, art. 156, I, 1°) ne peuvent être déduits que des bénéfices agricoles réalisés au cours des six années suivantes dans le cas où le foyer fiscal dispose de revenus nets non agricoles dont le total excède 107 718 euros pour l'imposition des revenus de 2016 (v. ss 515).

748 – **Les déficits fonciers** ne sont en, principe, imputables sur le revenu global que dans la limite d'un plafond de 10 700 euros. La fraction des déficits fonciers excédant cette limite et celle correspondant à des intérêts d'emprunt ne sont imputables que sur les revenus fonciers des dix années suivantes (CGI, art. 156, I, 3) (v. ss 612).

749 – **Les déficits provenant d'activités non commerciales autres que ceux qui découlent de l'exercice d'une profession libérale** ne sont imputables que sur les bénéfices de même nature réalisés au cours des six années suivantes (CGI, art. 156, I, 2°) (v. ss 451).

750 – **Les déficits des loueurs en meublé non professionnels** ne sont déductibles que des bénéfices retirés de la location au cours des dix années suivantes. Sont visés essentiellement ici les propriétaires de résidences secondaires louant leur résidence en meublé (CGI, art. 156, I, 1° *ter*).

Cette interdiction ne vise pas les loueurs professionnels qui conservent la possibilité d'imputation des déficits sur le revenu global.

751 – **Les moins-values sur valeurs mobilières** ne sont imputables que sur les plus-values de même nature réalisées au cours des dix années suivantes (v. ss 693). En revanche – solution particulièrement sévère – les moins-values immobilières ne sont imputables ni sur le revenu global ni sur des plus-values de même nature (v. ss 684).

752 – **Les déficits provenant d'activités commerciales à caractère non professionnel** ne sont imputables que sur les bénéfices tirés d'activités semblables au cours des six années suivantes (CGI, art. 156, I 1° *bis*). La mesure a été prise essentiellement pour lutter contre des montages conduisant à des minorations d'impôt en matière de construction d'hôtels, de résidences pour personnes âgées ou pour étudiants.

§ 3. Les revenus exceptionnels ou différés

753 Au titre d'une année le contribuable peut bénéficier de revenus exceptionnels ou différés. En principe, ces revenus devraient être imposés au titre de l'année où ils sont perçus. Mais, en raison de la progressivité de l'impôt, le contribuable sera imposé très lourdement, le taux de l'impôt devenant très élevé.

Jusqu'au 1er janvier 1993, était prévue une procédure d'étalement de ces revenus sur plusieurs années pour atténuer la progressivité trop vive. L'article 163-0 A du CGI lui a substitué le

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:714588538:88661911:196.118.229.75:1582823513

système du **quotient** (CE 28 sept 2016, nº 384465, M. Tremey, *Dr. fisc.* 2016, nº 51-52, comm. 669).

754 Il conviendra de définir d'abord ce qu'il faut entendre par revenus exceptionnels ou différés (**A**) avant d'examiner les modalités de leur imposition (**B**).

A. La notion de revenus exceptionnels ou différés

1. Les revenus exceptionnels

755 Au point de vue fiscal les **revenus exceptionnels** sont déterminés à la fois par leur nature et par l'importance de leur montant.

Quant à leur nature, sont exceptionnels les revenus qui ne sont pas susceptibles d'être recueillis annuellement par le contribuable dans l'exercice normal de ses activités. Il en va ainsi par exemple d'une indemnité de licenciement, d'un pas-de-porte ou de réserves distribuées par une société. En revanche, les gains exceptionnels provenant d'une activité habituelle ne peuvent bénéficier de l'étalement (CE 28 mai 2001, nº 216312, *M. Beaubois*, *Dr. fisc.* 2001, nº 44-45, comm. 1001, concl. S. Austry).

L'imposition annuelle est particulièrement défavorable aux écrivains ou artistes dont la vente des œuvres est très souvent irrégulière. C'est la raison pour laquelle le législateur a créé pour les contribuables qui disposent de bénéfices provenant de la propriété littéraire, artistique ou scientifique un régime spécial conduisant à les imposer sur la base de la moyenne des bénéfices de l'année d'imposition et des deux années précédentes (CGI, art. 100 *bis*)

En ce qui concerne les indemnités de départ à la retraite, le contribuable a le choix entre le système du quotient (v. ss 758) et l'étalement de l'imposition sur l'année de perception de l'indemnité et les trois années suivantes.

756 Quant à son montant, le revenu n'est considéré comme exceptionnel (CE 28 mai 2001, nº 216312, *Dr. fisc.* 2001, nº 44-45, comm. 1001, concl. S. Austry) que s'il dépasse la moyenne des revenus nets d'après lesquels le contribuable a été imposé au titre des trois dernières années (CGI, art. 163-0 A). Ainsi un contribuable ayant disposé au titre des trois dernières années respecti-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1458844:88861101:196.118.29.75:1587233513

vement de 100 000 euros, de 60 000 euros et 80 000 euros soit au total 240 000 euros pourra demander l'application du quotient s'il perçoit un revenu exceptionnel dépassant 80 000 euros.

2. Les revenus différés

757 Les revenus différés sont ceux qui, disponibles au cours d'une année donnée, se rapportent en réalité aux activités des années antérieures. Ils sont mis à la disposition du contribuable sur une année déterminée alors que leur date normale d'échéance correspond à une période de plusieurs années. Tel est le cas des rappels de traitement ou de salaires, ou bien des arriérés de loyer. Contrairement aux revenus exceptionnels, les revenus différés peuvent bénéficier du système du quotient quel que soit leur montant, aucune condition de moyenne n'est exigée.

B. Les modalités d'imposition

758 L'imposition se fait selon le système du quotient, assez proche du système du quotient familial (v. ss 781). S'appliquant aux revenus exceptionnels comme aux revenus différés, il suppose quatre opérations à savoir dans l'ordre :

– calcul de l'impôt dû sur le revenu courant ;

– calcul de l'impôt sur le revenu courant majoré du quotient ; celui-ci est obtenu en divisant le montant des revenus exceptionnels ou différés par un coefficient. S'agissant des revenus exceptionnels, ce coefficient est fixé à quatre. S'agissant des revenus différés, il est égal au nombre d'années civiles correspondant aux échéances normales de versement, augmenté de un ;

– multiplication par ce coefficient de la différence entre les deux montants d'impôt ;

– le produit de la multiplication est ajouté à l'impôt dû sur le revenu courant.

Le mécanisme a pour objectif de ralentir la progressivité qui ne portera que sur le quart ou le tiers du revenu exceptionnel ou différé. Ceci explique qu'il ne s'applique pas aux revenus taxés à un taux proportionnel (CGI, art. 163-0 II A), telles les plus-values immobilières.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:774458545:88866616:196.1.32.75:1582623513

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:774558558:88866610:196.120.29.75:1581235513

759 Le système du quotient n'est pas une obligation mais une simple faculté, le contribuable doit en faire la demande sous la forme d'une note jointe à sa déclaration.

§ 4. Les régimes spéciaux de détermination du revenu global

760 Ils ont pour ambition de soumettre à l'impôt des revenus difficiles à appréhender par le fisc, soit parce qu'ils intègrent une dose d'extranéité soit parce qu'ils sont d'une nature insaisissable. Le législateur a édicté deux régimes adaptés à cette fin : les articles 168 et 1649 *quater* O B *ter* du Code imposent d'après les éléments du train de vie (**A**), tandis que diverses dispositions organisent une imposition des contribuables non domiciliés en France (**B**).

A. La détermination du revenu d'après les éléments du train de vie

761 Coexistent deux procédures : à savoir un dispositif général prévu par l'article 168 du CGI (**1**) et un dispositif spécifique, plus récent, institué par l'article 19 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2009 codifié à l'article 1649 *quater* O B *ter* qui s'inscrit dans le cadre de la lutte contre les activités illicites (**2**).

1. Le dispositif de l'article 168 du CGI

762 Sous un titre explicite – « Évaluation forfaitaire minimale du revenu imposable d'après certains éléments du train de vie » – le législateur a codifié sous l'article 168 une méthode de détermination du revenu imposable – en réalité plus indiciaire que forfaitaire – qui poursuit un objectif modeste mais résolu : imposer sur une base autre que la stricte réalité le revenu présumé de ces contribuables passe-frontière, nomades de luxe qui échappent à tous les critères d'assujettissement posés par les lois nationales. Pour les assujettir à une sorte d'imposition « forfaitaire minimale » en France, la loi permet à l'administration de déclencher ce régime

spécial sous certaines conditions (**a**) ; le processus impose alors un substitut de revenu (**b**), mais le contribuable dispose de moyens pour s'opposer à l'application de cette procédure (**c**).

a. Les conditions d'application du régime

763 Elles sont au nombre de deux et doivent être remplies cumulativement :

– la base forfaitaire résultant de l'application du barème retracé par cet article doit être au moins égale à 45 452 euros pour les revenus de l'année 2016 ;

– et il doit exister une disproportion marquée entre le train de vie du contribuable et ses revenus déclarés. Cette disproportion est établie si la base forfaitaire excède d'au moins un tiers, pour l'année en cause et pour l'année précédente, le montant du revenu net global déclaré.

764 C'est à un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire que revient la décision d'engager alors la procédure de l'imposition forfaitaire (LPF, art. L. 63 et art. R. 63-1).

b. Le substitut de revenu

765 **La détermination de la base d'imposition forfaitaire** s'appuie sur un barème qui énonce, pour chacun des éléments du train de vie, un revenu irréfragablement présumé. Que le contribuable ait eu la disposition de tel ou tel de ces éléments et il sera taxé sur le revenu correspondant que la loi a posé. Ainsi, la disposition d'une résidence principale fait présumer un revenu égal à cinq fois la valeur locative cadastrale (v. ss 1781), l'employé de maison comme le pur-sang, un revenu de 4 600 euros.

766 Le Conseil constitutionnel a déclaré inconstitutionnelle la majoration de 50 % qui était ensuite appliquée à cette base forfaitaire lorsqu'elle était supérieure au double du seuil et issue d'au moins six éléments de train de vie. Ce faisant, selon le Conseil, « le législateur a retenu un critère qui n'est ni objectif ni rationnel et fait peser le cas échéant sur certains contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives » (Cons. const. n° 2010-88 QPC du 21 janv. 2011, *Boisselier*).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2022998588:88866577:196.112.235.158:1587299922

c. Les moyens d'opposition à l'application de cette procédure

767 Pour s'opposer à une telle reconstitution de la base d'imposition le contribuable peut se défendre de deux façons.

Il peut d'abord contester avoir eu la disposition de tel ou tel élément de train de vie, mais le terme de « disposition » est suffisamment large pour englober les différentes formes de l'usage.

768 Le dernier alinéa de l'article lui reconnaît ensuite la possibilité de montrer « que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie » (CE 27 oct. 2008, nº 294160, *Planet*, *Dr. fisc.* 2008, nº 52, comm. 647, concl. E. Glaser). Il doit pouvoir également prouver que le financement des éléments de patrimoine qu'il détient n'implique pas la possession des revenus définis forfaitairement (Décis. Cons. const., préc.).

769 Ainsi la consommation ostentatoire n'est pas pénalisée, mais l'article 168 joue un rôle essentiellement dissuasif : utilisé quelques dizaines de fois par an il constitue en quelque sorte l'ultime moyen d'imposer pour le fisc, surtout en cas d'absence de déclaration et de détermination délicate de la territorialité. Son barème est parfois utilisé comme référence par un vérificateur dans le cadre d'une procédure de taxation d'office.

2. Le dispositif de l'article 1649 quater O B *ter*

770 Dans le cadre de mesures plus générales tendant à la répression des activités illicites a été institué un régime d'évaluation forfaitaire du revenu global qui est très proche dans ses principes du régime prévu par l'article 168 du CGI. Mais il ne peut trouver à s'appliquer que dans le cadre de la répression pénale des activités lucratives relevant de l'économie souterraine consistant dans des trafics illicites.

771 La disposition s'inspire de l'article 168 en retenant toutefois des indices plus conformes aux habitudes de consommation des personnes recherchées. Ainsi dans une liste comportant huit éléments, à côté de la valeur locative cadastrale de la résidence principale et des résidences secondaires, sont retenus l'adhésion à des clubs de sport et de loisirs, les voyages et séjours en hôtel, la possession d'équipements audiovisuels et de matériels informa-

tiques. Comme pour l'application de l'article 168 à chacun de ces éléments le barème associe une valeur forfaitaire permettant de calculer le montant des revenus perçus par le contribuable. De même le barème ne peut fonder une évaluation de la base taxable que si l'administration prouve une disproportion marquée entre le train de vie et les revenus déclarés. Ce point est réputé établi lorsque la base forfaitaire excède au moins la moitié, pour l'année d'imposition, du revenu global déclaré ou réputé tel.

Le contribuable peut apporter la preuve qu'il assure son train de vie grâce à ses revenus, à des emprunts qu'il a contractés ou à des aliénations de capital.

B. La détermination du revenu des contribuables non domiciliés en France

772 Cette détermination est multiforme puisqu'elle dépend de l'interférence éventuelle d'une convention bilatérale (v. ss 58), de la nature du revenu et de la disposition éventuelle d'une résidence en France. Elle n'est évoquée ici que pour mémoire puisqu'elle a déjà été envisagée sous l'angle de la territorialité de l'impôt (v. ss 206).

Simplement, l'article 164 B considère comme revenus de source française certains revenus, à raison de leur nature (**1**) ou à raison de la localisation en France de leur débiteur (**2**).

1. Les revenus de source française par nature

773 La première catégorie englobe notamment les revenus d'immeubles sis en France, les revenus de capitaux mobiliers placés en France, les revenus d'exploitations sises en France, les revenus tirés d'activités professionnelles exercées en France, ainsi que les plus-values sur cession de biens implantés en France, voire les sommes versées pour des prestations artistiques ou sportives réalisées en France.

2. Les revenus de sources françaises par leur localisation

774 La deuxième catégorie englobe les pensions et rentes viagères, les produits versés aux inventeurs, ainsi que les sommes payées en

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022200898:88861613:196.200.152.4:1587299922

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2026981893:88866213:196.200.176.177:1582723922

rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France.

La présomption ainsi posée est vaste.

Bibliographie

CASIMIR (Jean-Pierre), *Les signes extérieurs de revenus*, LGDJ, 1979, 434 p.

DAUMAS (Vincent), « Prestations compensatoires : déductibilité du revenu global ou réduction d'impôt » concl. sous CE 15 avr. 2016, n° 378785, *M. D.*, *Dr. fisc.* 2016, comm. 373

FOUQUET (Olivier), « Taxation d'après les signes extérieurs de richesse : le dernier dinosaure vacille », *Rev. adm.* 2008, p. 44 à 46.

FOUQUET (Olivier), « Article 168 du CGI : la preuve contraire enfin ! », *Dr. fisc.* 2011, n° 4, actu. n° 30.

GARNIER (Florent), « Revenus exceptionnels et revenus différés. Système du quotient (CGI, art. 163-0 A) », *J.-Cl. Impôts directs*, fasc. 67.

GAUDEMET (Paul-Marie), « À propos de l'article 168 du CGI note sous CE 5 janv. 1968 », *AJDA* 1964. 46.

PELLETIER (Marc), « L'article 168 du CGI : le dinosaure vacille mais ne tombe pas, note sous Cons. const. 21 janv. 2011, n° 2010-88 QPC, *Mme Boisselier* », *Dr. fisc.* 2011, n° 7-8, comm. 219.

PELLETIER (Marc), « Taxation forfaitaire d'après les éléments du train de vie : l'arrêt *Dana*, un premier mode d'emploi de la jurisprudence *Boisselier*, note sous CE 26 mars 2012, *Mme Dana », Dr. fisc.* 2012, n° 24, comm. 280, concl. V. Daumas.

X, « Les tribulations de l'article 168 du CGI ou la taxation selon les signes extérieurs », *Journ. spéc. sociétés* 1990, n° 67, p. 3, n° 68, p. 3, n° 69, p. 4, n° 70, p. 2, n° 71, p. 3 et n° 72, p. 3.

SECTION 2

LE CALCUL DE L'IMPÔT

775 Le calcul de l'impôt suppose que l'on détermine d'abord le montant de l'impôt brut du contribuable (**§ 1**). Sur l'impôt brut ainsi calculé, il conviendra d'opérer des réductions et des régularisations afin d'aboutir à l'impôt net (**§ 2**). Il convient également de tenir compte de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus créée (**§ 3**) par le législateur en 2012.

§ 1. L'impôt brut

776 La détermination de l'impôt brut fait intervenir deux éléments : le barème de l'impôt (**A**) et le quotient familial (**B**).

A. Le barème de l'impôt

777 L'impôt sur le revenu est un impôt progressif, selon la modalité de la progressivité par tranches qui est destinée à éviter tout effet de seuil dans l'application du barème progressif. Avec cette modalité, le revenu imposable est découpé en tranches successives, imposables l'une après l'autre à un taux qui croît de tranche en tranche jusqu'à une dernière tranche à partir de laquelle le taux devient proportionnel, constant, de manière à éviter la confiscation à laquelle conduirait une progressivité illimitée.

Exemple théorique

Taux	Tranches	Montant de la tranche	Impôt
5 %	de 0 à 20 000	20 000 euros	1 000 euros
10 %	de 20 000 à 50 000	30 000 euros	3 000 euros
20 %	de 50 000 à 100 000	50 000 euros	10 000 euros
Total de l'impôt dû			14 000 euros

778 Avec la méthode de la progressivité par tranches, un revenu de 100 000 euros paiera donc un impôt de 14 000 euros. Cette méthode conduit à distinguer deux taux : le taux marginal d'imposition et le taux moyen d'imposition qui dans l'opinion

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1226908888661161:93.31.22.211:1567299922

commune sont souvent confondus. Le **taux marginal** est celui qui s’applique à la dernière tranche de revenu, 20 % dans l’exemple cité. C’est un taux qu’il est indispensable de connaître car c’est lui qui viendra frapper tout revenu supplémentaire du contribuable. Il entrera également en ligne de compte pour exercer l’option en faveur d’un prélèvement libératoire. Le **taux moyen** d’imposition est donné par le rapport ente l’impôt dû et le montant total du revenu imposable, 14 % dans l’exemple cité.

779 La loi de finances pour 2017 a établi le barème suivant, pour l’imposition des revenus de 2016 (barème pour une part) :

Tranches	Taux (%)
Moins de 9 710 euros	0 %
De 9 710 euros à 26 818 euros	14 %
De 26 818 euros à 71 898 euros	30 %
De 71 898 euros à 152 260 euros	41 %
Au-delà de 152 260 euros	45 %

780 La contribution exceptionnelle de solidarité au taux de 75 % qui devait être assise sur les revenus d’activité excédant un million d’euros a été déclarée non conforme à la Constitution, au motif « que le législateur a retenu le principe d’une imposition sur le revenu d’une personne physique sans prendre en considération l’existence du foyer fiscal ; que par l’effet de cette contribution exceptionnelle assise sur les revenus d’activité professionnelle des personnes physique excédant un million d’euros, deux foyers fiscaux bénéficiant du même niveau de revenu issu de l’activité professionnelle pourraient se voir assujettis à cette contribution ou au contraire en être exonérés selon la répartition des revenus entre les contribuables composant ce foyer » (Décis. n° 2012-662 DC du 29 déc. 2012).

B. Le quotient familial

781 Instauré par la loi du 31 décembre 1945, le système du quotient familial constitue un procédé original, quasiment inconnu dans les autres pays, de prise en considération des charges de famille. Il consiste à diviser le revenu imposable de chaque foyer fiscal en un certain nombre de parts. Ce nombre est fonction de la situation

international.scholarvox.com:None:88866163:88866163:196.235.161.2:1587290922

de famille (célibataire, marié, divorcé, veuf) et du nombre de personnes considérées comme fiscalement à charge.

782 L'application du système du quotient suppose quatre opérations successives.

783 **La détermination du nombre de parts.** Pour faire le décompte des parts, trois types de contribuables sont à envisager : le marié ou pacsé, le célibataire, le divorcé et le veuf.

– Le **contribuable marié ou pacsé** a droit à deux parts (une pour chaque conjoint ou partenaire civil) auxquelles s'ajoute une demi-part par enfant pour les deux premiers. Une part entière est accordée par enfant à compter du troisième. Ainsi un couple marié avec deux enfants aura droit à trois parts, un couple avec quatre enfants à cinq parts.

– Le **contribuable célibataire** ou divorcé voit sa situation varier suivant qu'il a ou non un enfant à charge. S'il est sans enfant à charge il n'a droit qu'à une part. Il peut toutefois bénéficier d'une part et demie s'il a élevé seul un enfant pendant cinq ans. Si le contribuable célibataire ou divorcé est chargé de famille, le premier enfant à charge ouvre doit à une part entière, à condition qu'il vive seul. Pour apprécier si le contribuable vit seul, il convient de se placer au 1er janvier de l'année d'imposition (CE 17 nov. 2000, *Mme Danthony, Dr. fisc.* 2000, nº 50, p. 1665 ; CE avis 26 mars 2001, *JO* 2 mai, p. 6940). Une cohabitation se situant après cette date ne fait donc pas perdre le bénéfice de la demi-part supplémentaire. En cas de résidence alternée des enfants chez leurs parents, le juge puis le législateur ont admis un partage du quotient familial au prorata de la charge effective des enfants.

– Le **contribuable veuf** est considéré soit comme un contribuable célibataire soit comme un contribuable marié. S'il n'est pas chargé de famille, il est assimilé à un célibataire et ne bénéficie que d'une part ou d'une part et demie s'il a élevé un enfant de manière exclusive pendant cinq ans. S'il est chargé de famille, il est assimilé au contribuable marié ayant à sa charge le même nombre d'enfants, à condition toutefois que ses enfants soient issus du mariage avec le conjoint décédé. Si les enfants ne sont pas issus de son mariage avec le conjoint décédé, il est traité

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1226709888:88866061:196.200.154:1587299922

comme un célibataire ayant à sa charge le même nombre d'enfants.

Les enfants ainsi visés dans ces trois hypothèses sont soit des enfants mineurs soit des enfants majeurs célibataires qui ont demandé leur rattachement au foyer fiscal de leurs parents (v. ss 166).

784 **La division du revenu global par le nombre de parts.** On obtient ce faisant un quotient, d'où l'appellation de quotient familial.

785 **L'application au quotient ainsi obtenu** , qui représente une part, du barème de l'impôt. On calcule ainsi l'impôt dû pour une part.

786 **La multiplication de l'impôt dû pour une part par le nombre de parts.** On obtient ainsi le montant de l'impôt brut dû par le foyer fiscal.

787 **Exemple.** Un exemple fondé sur le barème de l'imposition des revenus de 2016 permettra d'illustrer le système et d'en mesurer la portée.

- ***Soit un revenu net imposable de 80 000 euros.***
- ***S'il est le revenu d'un célibataire sans enfant à charge, il paiera l'impôt comme suit :***

– 0 % : jusqu'à 9 710 euros

– 14 % de 9 710 à 26 818 euros (soit 17 108) : 2 395

– 30 % de 26 818 à 71 898 euros (soit 45 080) : 13 5244

– 41 % de 71 898 à 80 000 euros (soit 8 102) : 3 322

Total : 19 241 euros

Pour son revenu net imposable le célibataire paiera donc 19 241 euros d'impôt, soit un taux moyen de 24,05 %.

- ***Si ce même revenu de 80 000 euros est celui d'un contribuable marié avec deux enfants à charge, son foyer supportera l'impôt comme suit :***

Le revenu sera divisé par trois parts (1+1+0,5+0,5) qui seront donc de 26 666 chacune. Pour chaque part il sera payé :

– 0 % : jusqu'à 9 710 euros

– 14 % de 9 710 à 26 666 (= 16 956) : 2 374

Soit pour les trois parts 2 374 x 3 = 7 122 euros

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1026900889:88861640:196.127.23.55:1587239922

Le contribuable marié avec deux enfants à charge paiera ainsi 7 122 euros alors que le contribuable célibataire paiera 19 241 euros.

788 L'application du quotient familial a donc pour conséquence une atténuation de la progressivité de l'impôt. L'avantage fiscal qui en résulte est donc, à charges de famille égales, d'autant plus grand que le revenu du contribuable sera élevé. Pour pallier cet inconvénient, le législateur a plafonné les avantages résultant du quotient familial. Ainsi pour les enfants mineurs tout comme pour les enfants majeurs célibataires qui ont demandé le rattachement au foyer fiscal de leurs parents la réduction d'impôt correspondant à chaque demi-part supplémentaire ne peut dépasser un certain montant fixé tous les ans dans la loi de finances. Ainsi le plafonnement des effets du quotient familial est fixé à 1 512 euros pour chaque demi-part à raison de l'imposition des revenus perçus en 2016. En d'autres termes, chaque demi-part ne peut entraîner au maximum qu'une réduction d'impôt de ce montant. Ce plafonnement s'applique à toutes les demi-parts au-delà d'une part pour les contribuables seuls et de deux parts pour les contribuables mariés et ceux liés par un PACS. Il est porté à 3 566 euros pour le premier enfant des contribuables célibataires, divorcés ou séparés vivant seuls et qui supportent, à titre exclusif ou principal, la charge d'au moins un enfant. En cas de garde alternée cet avantage est divisé au prorata du séjour. S'agissant de l'enfant majeur marié qui a demandé le rattachement au foyer fiscal des parents ou beaux-parents, le système du quotient familial ne joue plus. L'avantage accordé à la famille de rattachement prend la forme d'une déduction du revenu imposable dont le montant est fixé tous les ans dans la loi de finances (5 732 euros pour l'imposition des revenus de 2016). Ce montant vaut pour chaque membre du foyer fiscal rattaché. Ainsi, un couple avec un enfant qui demande à être rattaché, ouvre droit dans le foyer fiscal de rattachement, à une déduction de 14 330 euros (5 732 x 2,5).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022360098:88866361:196.200.158.224:1587229922

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022998886:88866161:196.112.23.84:1587299922

§ 2. L'impôt net

789 Un certain nombre de corrections doivent être apportées au montant de l'impôt brut pour aboutir au montant de l'impôt effectivement dû par le contribuable. Ces corrections prennent la forme de réductions et crédits d'impôt (**A**) et d'exonérations (**B**). Le bouclier fiscal, selon lequel les impôts directs payés par un contribuable ne peuvent être supérieurs à 50 % de ses revenus a été supprimé en 2011 (L. fin rect. 2011 nº 2011-900 du 29 juill. 2011, art. 5 et 30).

A. Les réductions et les crédits d'impôt

790 Par la technique des réductions, certaines dépenses s'imputent directement sur l'impôt exigible. Cette technique est préférée à celle de la déduction du revenu car elle favorise davantage les contribuables modestes dans la mesure où l'avantage fiscal est, à charge égale, le même quel que soit le montant du revenu imposable, en raison de la progressivité du taux. Si la réduction est supérieure à l'impôt dû, la différence ne fait pas l'objet d'un remboursement de la part du Trésor. Lorsque la loi le prévoit expressément, l'excédent peut seulement être reporté sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes.

791 L'avantage peut aussi prendre la forme d'un crédit d'impôt qui, contrairement à la réduction d'impôt, entraîne le versement dans les mains du contribuable de la différence entre l'impôt théoriquement dû et le montant du crédit d'impôt.

792 Ces avantages, dénommés « niches fiscales » sous forme soit de réduction soit de crédit d'impôt font l'objet, quant à leur prise en compte, d'un plafonnement global par foyer fiscal. Le plafond est de 10 000 euros, auxquels s'ajoutent la réduction d'impôt au titre de la souscription au capital de sociétés de financement d'œuvres cinématographiques (réduction SOFICA) et celle relative aux investissements en outre-mer, fixées globalement à 18 000 euros (CGI, art. 199 *unvicies*).

793 De l'avis général, ces niches fiscales sont critiquables dans la mesure où elles contrarient le principe de progressivité de l'impôt

et ce d'autant plus qu'elles profitent précisément à ceux dont le revenu imposable est le plus élevé, qu'elles prennent la forme de réduction d'impôt (**1**) ou de crédit d'impôt (**2**).

1. Les réductions d'impôt

794 Ne pouvant être exhaustif, vu leur grand nombre, on se contentera de mentionner les plus significatives, à savoir :

– **les dons à des œuvres d'intérêt général** (philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, de mise en œuvre du patrimoine, environnemental, ainsi que pour les établissements d'enseignement supérieur et les associations cultuelles) – tant en France qu'au sein de l'Union européenne – ouvrent droit à une réduction d'impôt de 66 % de leur montant dans la limite de 20 % du revenu global imposable. Lorsque les dons excèdent ce plafond, l'excédent est reporté sur les cinq années suivantes et ouvre droit à une réduction dans les mêmes conditions. Si les dons sont effectués au profit d'associations qui fournissent gratuitement des repas (Restaurants du cœur par exemple) ou le logement à des personnes nécessiteuses, le pourcentage est porté à 75 % dans la limite de 530 euros pour l'imposition des revenus de 2016 ;

– **les prestations compensatoires en capital en cas de divorce ou de séparation de corps** ouvrent droit à une réduction de 25 % calculée dans un plafond de 30 500 euros lorsque les versements sont effectués sur une période n'excédant pas douze mois, d'où une réduction d'impôt maximale de 7 625 euros (v. ss 736) ;

– **les dons et cotisations versés aux partis et groupements politiques** ouvrent droit à une réduction de 66 %, dans la limite d'un plafond de versement de 15 000 euros par an et par foyer fiscal ;

– **les frais de scolarisation** ouvrent droit à une réduction dont le montant est fixé forfaitairement à 61 euros pour un enfant fréquentant un collège, 153 euros pour un enfant fréquentant un lycée et à 183 euros pour un enfant fréquentant une formation d'enseignement supérieur (CGI, art. 199 *quater* F) ;

– les dons en numéraire au capital des sociétés pour le financement d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles (SOFICA)

internationalscholarvox.com:ENCG Marrakech:2126009886161:93.122.54:1588729922

ouvrent droit à une réduction d'impôt de 30 % minimum, dans la double limite de 25 % du revenu net global net et de 18 000 euros ;

– le dispositif « Malraux » de déduction fiscale pour la restauration de bâtiments anciens à sauvegarder (CGI, art. 199 *tervicies*) donne dorénavant lieu à réduction d'impôt. Cette réduction se monte en principe à 22 % des dépenses engagées (30 % à l'intérieur d'un site patrimonial remarquable ou dans un quartier ancien dégradé), dans la limite de 400 000 euros sur quatre ans. Lorsque les dépenses portent sur un local à usage d'habitation, le propriétaire doit prendre l'engagement de le louer nu à usage de résidence principale pendant une durée de neuf ans (CAA Nantes, 16 juin 2016, n° 14NT01739, *min. c/ M. et Mme Hervé*, *Dr. fisc.* 2016, comm. 599, p. 20) ;

– le dispositif « Pinel » (ex « Duflot »), (CGI, art. 199 *novovicies*) institue une réduction d'impôt qui s'applique aux investissements locatifs réalisés entre le 1er janvier 2013 et le 31 décembre 2017 (v. ss 610).

795 Les réductions d'impôt s'imputent sur le montant de l'impôt après, le cas échéant, le plafonnement des effets du quotient familial. Si la réduction excède l'impôt dû, elle ne fait pas l'objet d'un remboursement.

2. Les crédits d'impôt

796 Le crédit d'impôt fait l'objet d'une restitution si la cotisation d'impôt sur le revenu est inférieure ou nulle. Il est plus avantageux que la réduction d'impôt pour le contribuable mais inévitablement plus coûteux pour les finances publiques.

797 On s'en tiendra à quelques exemples significatifs, à savoir :

– **un crédit d'impôt** égal à 50 % des dépenses exposées pour la garde des enfants de moins de 7 ans dans la limite d'un plafond de 2 300 euros par enfant à charge, soit un crédit d'impôt maximal de 1 150 euros par enfant. Initialement réduction d'impôt, sa transformation en crédit d'impôt permet aux contribuables faiblement imposables ou non imposables de se faire rembourser l'avantage fiscal dont ils ne peuvent directement bénéficier lorsqu'il excède le montant de l'impôt au titre de l'année de versement des frais de garde ;

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2022098388:88866191:196.112.135.158:1579529922

– **les dépenses supportées pour l'emploi d'un salarié à domicile** (avant 2017 avaient la forme de réduction d'impôt) conduisent à un crédit d'impôt égal à 50 % du salaire dans la limite d'un plafond de 12 000 euros pour les dépenses engagées soit un avantage maximal de 6 000 euros. Ce plafond peut être majoré sans pouvoir excéder 15 000 euros à hauteur de 1 500 euros par enfant à charge ou lorsqu'un membre du foyer fiscal a dépassé 65 ans ;

– **les cotisations versées aux organisations syndicales** initialement instituées sous forme de réduction d'impôt ont été transformées depuis 2013 en un crédit d'impôt de 66 % des cotisations versés dans la limite de 1 % du revenu brut imposable (CGI, art. 199 *quater* C). Grâce à cette modification les salariés non imposables peuvent bénéficier de l'incitation fiscale ;

– les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre de leurs **dépenses de recherche** (CGI, art. 244 *quater* B) (v. ss 1031) ;

– la loi du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail a institué un crédit d'impôt en faveur des entreprises, imposées d'après leur bénéfice réel, ayant conclu un **accord d'intéressement** (CGI, art. 244 *quater* T) ;

– les entreprises industrielles commerciales, agricoles ou libérales imposées selon un régime réel et **employant des apprentis** bénéficient d'un crédit d'impôt. Son montant calculé par année civile s'obtient en principe en multipliant la somme de 1 600 euros par le nombre moyen annuel d'apprentis (CGI, art. 244 *quater* G) ;

– la prime d'activité, qui a remplacé la prime pour l'emploi à compter du 1er janvier 2016 est réservée aux personnes disposant de revenus modestes. Pour en bénéficier le total des revenus d'un foyer ne doit pas dépasser un certain plafond, 1,3 SMIC pour un célibataire sans enfant (CGI, art. 200 *sexies*). Cette prime est versée par la caisse d'allocations familiales, en tenant compte des autres revenus du bénéficiaire, notamment les allocations chômage et les revenus fonciers, ainsi que de la situation familiale.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022609988660:196.112.235.158:1728799922

798 L'impôt ainsi calculé est majoré des prélèvements sociaux au taux de 6,8 % (4,5 + 0,3 + 2) qui frappent les revenus du capital (revenus fonciers et revenus mobiliers), de même que les gains en capital (plus-values à long terme des entreprises et plus-values immobilières et mobilières des particuliers).

799 L'ensemble de ces revenus est également soumis à la contribution sociale généralisée de 7,5 % (partiellement déductible), respectivement 8,2 % pour les revenus du capital (v. ss 844) et à la contribution au remboursement de la dette sociale de 0,5 % (v. ss 848). Sur les salaires, ces prélèvements sont précomptés.

B. Les exonérations

800 En faveur de contribuables modestes un certain nombre de mesures conduisent à une exonération soit totale soit partielle de l'impôt. On peut en citer trois : l'abandon d'impôt de faible montant (**1**), la décote (**2**) et la réfaction d'impôt en faveur des classes moyennes (**3**).

1. L'abandon d'impôt de faible montant

801 Le recouvrement d'un impôt de faible montant risquerait d'être financièrement plus onéreux et socialement plus néfaste que son abandon. Ceci explique que l'impôt n'est pas mis en recouvrement lorsqu'il est inférieur à 61 euros (CGI, art. 1657-1 *bis*). Cet abandon ne constitue pas une véritable exonération, car le contribuable redevable d'un impôt inférieur à 61 euros demeure passible de l'impôt dont le paiement ne lui est simplement pas réclamé. En d'autres termes, s'il bénéficie d'un crédit d'impôt, il sera tenu compte de l'impôt même s'il est inférieur à ce montant.

2. La décote

802 Elle est destinée à éviter le passage brutal de l'exonération à l'imposition, visant ainsi à diminuer la cotisation des contribuables les moins imposés (CGI, art. 197, I, 4).

803 Pour l'imposition des revenus de 2016, la décote est égale à la différence entre, d'une part, 1 165 euros (pour un contribuable, célibataire, veuf ou divorcé) ou 1 920 euros (pour des contribuables soumis à imposition commune), et d'autre part le montant de la cotisation d'impôt brut résultant du barème progressif. La

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022609098:88866161:106.1.2.235:1587299922

décote bénéficie donc aux contribuables individuels dont l'impôt brut est inférieur à 1 165 euros et elle l'exonère lorsque son impôt brut n'excède pas 626 euros (en tenant compte du seuil de recouvrement de 61 euros). Pour un couple soumis à imposition commune, l'application de la décote minore son impôt lorsque l'impôt brut est inférieur à 1 920 euros, et elle l'exonère lorsque son impôt brut n'excède pas 990 euros (toujours en tenant compte du seuil de recouvrement). L'excédent de la décote de l'impôt sur le revenu ne donne lieu ni à restitution ni à report. De même, la décote n'est pas applicable aux impôts calculés au taux proportionnel.

804 **Exemple**

Pour un impôt brut d'un célibataire se montant à 900 euros, la décote est égale à

1 165 - 900 = 265 euros

L'impôt après décote sera de 900 - 265 = 635 euros.

805 Le nombre de bénéficiaires de la décote dépasse les 12 millions de contribuables (sur un total de 37,4 millions), pour un coût évalué à 6 milliards d'euros en 2016.

3. La réfaction d'impôt en faveur des classes moyennes

806 La loi de finances pour 2017 institue une réfaction d'impôt (CGI, art. 197 4 b), au profit des foyers fiscaux dont le montant du revenu fiscal de référence est inférieur à un plafond. Celui-ci est de 20 500 euros pour la première part de quotient familial des contribuables vivant seuls ; elle est de 41 000 euros pour les deux premières parts de quotient familial des contribuables soumis à imposition commune, et chacune de ces limites est majorée de 3 700 euros pour chacune des demi-parts suivantes. Le montant de la réfaction est fixé à 20 % de l'impôt dû après décote, et avant application des réductions d'impôt. Le revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417, IV, 1°), s'entend du montant net des revenus et plus-values (même exonérées) retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ; ce montant est majoré de certaines charges déductibles du revenu imposable constituant des dépenses d'ordre personnel, ainsi que de certains revenus exonérés ou faisant l'objet d'un report ou d'un sursis d'imposition ; il faut y ajouter les profits soumis à prélèvement libératoire, ainsi que les abatte-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1026600098:88861611:161.2.235.158:1587299922

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2029988661:88866196:196.12.235.11:1587299922

ments qui participent du retraitement du revenu brut pour obtenir le revenu net imposable (abattement de 40 % sur les revenus distribués pour sa fraction excédant l'abattement fixe, abattement pour durée de détention appliqué sur les plus-values de cession de valeurs mobilières), et le législateur y ajoute les revenus exceptionnels ou différés sans leur faire application du système du quotient (v. ss 758). Au total, cette mesure devrait profiter à 7 millions de foyers.

§ 3. La contribution exceptionnelle sur les hauts revenus

807 Le législateur de 2011 a créé cet impôt (CGI, art. 223 *sexies*), en prévoyant qu'il s'appliquerait jusqu'à l'imposition des revenus de l'année au titre de laquelle le déficit public des administrations publiques sera ramené à 0. Il est donc permis de penser qu'il est d'ores et déjà assuré d'une longévité certaine.

808 Il prend en compte le revenu fiscal de référence, précité (v. ss 806).

809 La contribution va frapper le contribuable dont le revenu fiscal de référence excède 250 000 euros (contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés) ou 500 000 euros s'il s'agit de contribuables mariés ou liés par un Pacs et soumis à une imposition commune. Cette contribution est calculée selon un barème progressif. Celui-ci frappe les contribuables célibataires et assimilés au taux de 3 % pour la fraction comprise entre 250 001 euros et 500 000 euros, puis à 4 % au-delà. Il frappe les contribuables mariés et assimilés à 3 % pour la fraction du revenu fiscal de référence comprise entre 500 001 euros et 1 000 000 euros, puis à 4 % au-delà. Afin d'éviter la brutalité de l'effet de seuil, le législateur a prévu, pour le foyer fiscal qui perçoit un revenu exceptionnel, un mécanisme d'atténuation.

810 Cette contribution est déclarée contrôlée et recouvrée, comme l'impôt sur le revenu proprement dit ; elle figure d'ailleurs sur le même rôle que celui-ci, mais elle ne donne pas lieu au paiement d'acomptes provisionnels ou de prélèvements mensuels.

Bibliographie

Chadefaux (Martial), « Le régime fiscal des enfants recueillis », *BF Lefebvre* 1/03, p. 5 à 8.

Chappert (André), « Le divorce et la fiscalité », *Defrénois* 1998. 36862.

Collet (Martin), « L'exception et le principe : l'exemple des niches fiscales », in A. Vidal-Naquet, M. Fatin-Rouge Stefani (dir.), *La norme et ses exceptions. Quels défis pour la règle de droit ?*, Bruylant 2014, p. 133.

Conseil des impôts, « Onzième rapport au président de la République relatif à l'impôt sur le revenu », 3e partie, chap. III : « les mécanismes de la progressivité » et IV, « La répartition et la progressivité de l'impôt », *Journaux officiels,* 1990.

Daumas (Vincent), « Solidarité fiscale entre conjoints : retour sur des liens décidément très attachants », *RJF* 6/2009, p. 475 à 479.

Delmas Saint-Hilaire (Philippe), « Pacte civil de solidarité. Aspects fiscaux », *JCP N* 2000. 458.

Douet (Frédéric), « À la recherche des aliments perdus ! », *JCP N* 2014. 1237.

Ducamin (Bernard), *Études des prélèvements fiscaux et sociaux pesant sur les ménages*, Doc. fr., 1996, « Les principes de fixation des taux » (p. 164 à 186) et « La notion de foyer fiscal et de quotient familial » (p. 133 à 140).

Falco (Damien), « Nouvelle réduction du plafond du quotient familial », *BF Lefebvre*, 11/2013, p. 573 à 578.

Geffroy (Jean-Baptiste) (dir.), *Finances publiques et politique familiale*, L'Harmattan, 2009, 298 p.

Geffroy (Jean-Baptiste), « Fiscalité et générosité publique », in *La générosité publique. Dons mécènes entre droit et politique*, Journées d'études de l'Université de Poitiers, 13 janvier 2006, LGDJ, 2006, p. 161 à 189.

Glaude (Michel), « L'originalité du système du quotient familial », *Économie et statistique* 1991, n° 248.

Guez (Julien), « Le principe de la progressivité sur le revenu : un principe introuvable ? », *Dr. fisc.* 2006, n° 23, comm. 24.

Jadaux (Bernard), « Enfants à charge, divorce et fiscalité », *JCP N* 2002. 1670 à 1675.

Lambert (Thierry), « La progressivité de l'impôt sur le revenu à refonder », *in* Laurence Vapaille *et alii*, « Refonder l'impôt sur le revenu ? », L'Harmattan, 2013, 123 à 145.

Mardesson (Denis), « Le couple et l'égalité devant l'impôt sur le revenu », *JCP E* 1987. II. 14947.

Mignon (Emmanuelle), « Quotient familial et notion d'enfant recueilli : laissez venir à moi les petits enfants », *RJF* 2000, n° 1, p. 3 à 9.

Pichet (Éric), « Contribution à une théorie de la dépense fiscale, pour une réforme du système français des "niches fiscales" », *Dr. fisc.* 2012, n° 14, comm. 242.

Pretot (Xavier), « Le principe de la progressivité de l'impôt sur le revenu revêt-il un caractère constitutionnel ? », *Dr. soc.* 1993, n° 9-10, p. 787 à 791.

Terdyniak (Henri), « Pour défendre le quotient familial », *Économie et statistique*, 1992, n° 256.

Schrameck (Olivier), « La fin de la laïcité fiscale », *AJDA* 1988. 267 à 269 (critique de la déductibilité des dons aux associations cultuelles et aux établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle).

Varii auctores, « La famille et l'impôt », *RFFP* 1986, n° 14.

Weidenfeld (Katia), *À l'ombre des niches fiscales*, Economica, coll. « Pratique du droit », 2011, 147 p.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2022908893:88866161:196.112.235.145:1587299922

CHAPITRE 4

Le recouvrement de l'impôt

811 L'impôt sur le revenu est recouvré par voie de rôle c'est-à-dire sur la base d'une liste de contribuables indiquant pour chacun d'eux le montant du revenu imposable et l'impôt à acquitter. Le rôle reçoit force exécutoire par son homologation par le directeur général des finances publiques s'agissant des rôles généraux d'impôt sur le revenu, par le préfet s'agissant des autres rôles (CGI, art. 1658). Cette force exécutoire autorisera, le cas échéant, le recouvrement forcé de l'impôt. Le rôle est établi par les services de la direction des finances publiques chargés de l'assiette de l'impôt et transmis à leurs collègues chargés du recouvrement.

812 L'impôt doit être acquitté après avoir été déclaré (SECTION 1), avant une certaine date (SECTION 2), selon des modalités (SECTION 3) qui diffèrent suivant l'option du contribuable.

SECTION 1

L'OBLIGATION DÉCLARATIVE

813 En vue de l'établissement de l'imposition, toute personne imposable doit souscrire une déclaration détaillée de ses revenus, de ses charges de famille et des autres éléments nécessaires au calcul de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 170). Cette souscription inter-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1932208398:88866161:196.112.23.54:1587299922

vient à une date fixée chaque année par l'administration, dans les mois qui suivent l'année civile en cause. À défaut d'accomplissement de cette formalité, le contribuable s'expose à une taxation d'office de ses revenus par l'administration.

814 La souscription s'effectue de moins en moins sur un formulaire « papier », remplacé par une déclaration électronique. L'article 1649 quater B *quinquies* introduit, après une période transitoire expirant en 2018, l'obligation de souscription en ligne de la déclaration d'ensemble des revenus pour les contribuables dont la résidence principale est équipée d'un accès à Internet.

Section 2
La date de paiement de l'impôt

815 Le comptable de la DGFiP, appelé communément percepteur encore que juridiquement cette dénomination n'existe plus, adresse à chaque contribuable un avis d'imposition qui est la copie du rôle le concernant. Cet avis indique la date limite (**§ 1**) à laquelle l'impôt doit être payé, règle qui connaît toutefois certains aménagements (**§ 2**).

§ 1. La règle

816 L'avis d'imposition que reçoit chaque contribuable comporte en principe trois dates.

1. La date de recouvrement du rôle

817 Elle est déterminée par le directeur des finances publiques, une fois que le rôle est établi, c'est-à-dire une fois que l'administration fiscale a assis et calculé l'impôt. Cette date qui est fixée au trentième jour du mois suivant l'homologation du rôle est importante car elle sert de point de départ au calcul d'autres délais notamment celui de la réclamation contentieuse.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1622690898:88661611:196.112.35.158:1572799922

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022690828:88866619:196.122.255.158:1587299922

2. La date d'exigibilité de l'impôt

818 L'impôt est exigible trente jours après la date de mise en recouvrement du rôle (CGI, art. 1663 1). Jusqu'à cette date le trésorier ne peut réclamer le paiement ni *a fortiori* exercer aucune poursuite.

3. La date d'application de la majoration de 10 %

819 La majoration de 10 % pour paiement tardif n'est encourue qu'à défaut de paiement le 45e jour suivant la date de mise en recouvrement (CGI, art. 1730). Ainsi, lorsque l'impôt est mis en recouvrement le 31 août, il sera exigible le 30 septembre et la majoration sera appliquée le 15 octobre. C'est cette dernière date qui constitue la date limite de paiement avant que le trésorier n'entame la procédure d'exécution forcée en cas de défaut de paiement. Lorsque la date limite de paiement tombe un jour de fermeture des bureaux (dimanche, jour férié, etc.), elle est automatiquement reportée au prochain jour d'ouverture.

§ 2. Les aménagements

820 La règle connaît des aménagements qui prennent la forme soit de l'exigibilité immédiate soit d'un paiement retardé de l'impôt.

821 Dans certaines hypothèses rendant aléatoire le recouvrement, l'impôt est exigible dans sa totalité dès la mise en recouvrement du rôle. Il en va ainsi notamment en cas de déménagement hors du ressort du centre des finances publiques, sauf justification du nouveau domicile, en cas de vente volontaire ou forcée des biens du contribuable, en cas d'application d'une pénalité pour non-déclaration des revenus ou déclaration tardive ou insuffisante ainsi qu'en cas de cession ou de cessation d'entreprise ou de décès de l'exploitant s'il s'agit de BIC ou de BNC.

822 Le paiement est retardé pour certains contribuables éprouvant des difficultés pour s'acquitter de leur dette fiscale. Il en va ainsi des contribuables de bonne foi momentanément gênés (salariés au chômage, agriculteurs victimes d'intempéries, retraités lors de leur première année de retraite) qui peuvent se faire accorder par le trésorier des délais de paiement. Ce dernier est libre d'accorder, sous sa responsabilité, ou de refuser : responsable du paiement

sur ses propres deniers, il est seul juge de la conduite à tenir et peut même subordonner son accord à la constitution de garanties. L’octroi de délais n’empêche pas que la majoration de 10 % soit encourue. Le contribuable pourra cependant en demander la remise qui lui est le plus souvent accordée. Pour les salariés qui subissent une baisse de leurs revenus supérieure à 30 %, l’article 357 H de l’Annexe III du CGI impose aux comptables de la DGFiP d’accorder un étalement du paiement de l’impôt. La durée de la période d’étalement doit normalement s’échelonner du mois de la demande jusqu’au 31 mars de l’année N + 1 et la majoration de 10 % fait l’objet d’une remise systématique.

823 Enfin, de façon plus générale, un sursis de paiement peut être accordé lorsque l’imposition fait l’objet d’une contestation par le contribuable (LPF, art. L. 277).

Section 3
Les modalités du paiement

824 On opposera ici le régime de droit commun (**§ 1**) au régime du paiement mensuel de l’impôt (**§ 2**). Le prélèvement à la source est institué pour les revenus perçus ou réalisés à compter du 1er janvier 2018 (**§ 3**).

§ 1. Le régime de droit commun

825 En principe, le contribuable peut utiliser n’importe quel moyen pour payer l’impôt. Une limite est toutefois apportée en ce qui concerne les paiements en numéraire, ceux-ci ne peuvent être supérieurs à 300 euros (CGI, art. 1680). Lorsque l’impôt dû l’année précédente dépasse pour un contribuable un certain montant (347 euros pour l’année 2016), il doit verser deux acomptes provisionnels égaux chacun au tiers de l’impôt payé l’année précédente. Ces acomptes doivent être versés au plus tard le 15 février et le 15 mai sous peine d’encourir la majoration de 10 %. Le troisième versement, de régularisation, est effectué après mise en

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022690898:88866151:196.112.235.148:1587299922

recouvrement du rôle. Il s'élève à la différence entre le total des deux acomptes et le total dû pour l'année. S'il se trouve que les deux acomptes provisionnels excèdent le montant de l'impôt dû par le contribuable, celui-ci a droit au remboursement de l'excédent.

826 Les acomptes provisionnels ainsi définis peuvent toutefois être modifiés en fonction de l'évolution des revenus du contribuable. En effet, s'il estime que l'impôt de l'année en cours sera sensiblement inférieur à celui de l'année précédente (diminution de revenus, augmentation du quotient familial) il est autorisé à recalculer ses acomptes d'après le montant probable de son futur impôt. Mais il ne doit agir ainsi qu'avec précaution, car si son calcul est inexact de plus du dixième, les sommes non réglées font l'objet d'une majoration de 10 %.

827 Obligeant le contribuable à trois décaissements importants et provoquant pour le Trésor des irrégularités dans les rentrées, le système de droit commun est l'objet de critiques. Aussi l'État essaie-t-il de lui substituer le paiement mensuel.

§ 2. Le régime du paiement mensuel

828 Le régime du paiement mensuel est ouvert sur option à tous les contribuables. S'ils optent, ils versent dix acomptes mensuels de janvier à octobre, égaux chacun au dixième de l'impôt payé l'année précédente. Sur autorisation préalable du contribuable, le paiement se fait par prélèvement automatique sur son compte bancaire ou postal.

829 Les contribuables peuvent demander la suspension de leur prélèvement s'il leur apparaît qu'ils ne sont plus imposables ou qu'ils estiment que le total déjà versé atteint le montant de l'impôt dont ils sont finalement redevables.

830 En novembre, le solde de l'impôt est prélevé à concurrence du montant de l'une des mensualités et le complément éventuel est prélevé en décembre. Si un trop-perçu apparaît, il est remboursé dans le mois qui suit celui de la mise en recouvrement.

international.scholarvox.com

831 Lorsque le prélèvement mensuel n'a pu être effectué à la date limite fixée pour insuffisance de provision du compte, la somme correspondant à ce prélèvement doit être acquittée avec le prélèvement suivant. Si un second retard se produit la même année, l'option du contribuable pour le paiement mensuel devient caduque. Le recouvrement de l'impôt est poursuivi suivant les règles générales avec application, le cas échéant, de la majoration de 10 %. Cette majoration a pour objet la compensation du préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif de l'impôt ; elle ne revêt pas le caractère d'une punition et n'a donc pas à être motivée (Cons. const. n° 2011-124 QPC du 29 avr. 2011, *RJF* 2011, n° 867).

832 Le prélèvement mensuel présente pour le contribuable l'avantage d'une plus grande simplicité et d'un meilleur étalement des paiements. Pour la DGFiP, il hâte et régularise les rentrées fiscales et facilite la mise en œuvre des techniques informatiques de recouvrement. Il n'est toutefois qu'un pis-aller par rapport à la technique de la retenue à la source où l'impôt est prélevé par les payeurs du revenu et versé ensuite au Trésor. Cette technique, utilisée dans la quasi-totalité des pays développés et prônée par le Conseil des impôts, a rencontré en France l'opposition des milieux patronaux et celle de l'administration fiscale, confrontée à la suppression d'activité d'un certain nombre de ses agents. La loi de finances pour 2017 a posé le cadre de cette réforme.

833 Enfin, qu'il s'agisse du régime du régime de droit commun ou du régime du paiement mensuel, il faut signaler que le recouvrement peut être poursuivi, en application de la règle de la solidarité non seulement à l'encontre du contribuable, mais encore de ses représentants et ayants cause. Ainsi, quel que soit leur régime matrimonial, chacun des époux est tenu solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu, y compris les acomptes et prélèvements mensuels. Il en va de même pour les personnes pacsées (CGI, art. 1691 *bis* I).

834 Toutefois, en cas de disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale à qui le passif fiscal est réclamé ce dernier peut demander une décharge de cette solidarité (CGI, art. 1691 *bis* II). Cette procédure qui ne

vaut que pour les impôts se rapportant à la période de vie commune, ne joue que dans l'une des circonstances suivantes :

– le jugement de divorce ou de séparation de corps a été prononcé ;

– la déclaration conjointe de dissolution du pacte civil de solidarité a été enregistrée au greffe du tribunal d'instance ;

– les intéressés ont été autorisés à avoir des résidences séparées ;

– l'un ou l'autre des époux ou des partenaires liés par un PACS a abandonné le domicile conjugal ou la résidence commune.

835 Dans le même ordre d'idées, le cessionnaire d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale peut être poursuivi en paiement de l'impôt sur le revenu dû par le cédant afférent aux bénéfices réalisés pendant l'année de cession. Autre exemple de solidarité : le propriétaire d'un fonds de commerce est responsable du paiement de l'impôt sur le revenu dû par l'exploitant à raison de l'exploitation du fonds.

§ 3. Le prélèvement à la source

836 Le législateur français a fini par adopter ce système, aux termes de la loi de finances pour 2017 (n° 2016-1917, art. 10, 60 et 112, du 29 déc. 2016, *JO* du 30). Ce prélèvement supprime le décalage d'une année existant entre la perception des revenus et le paiement de l'impôt correspondant. La loi abolit, pour les revenus perçus ou réalisés à compter du 1er janvier 2018, les acomptes provisionnels et les prélèvements mensuels. Elle les remplace par un système de prélèvement contemporain automatisé qui, en temps réel appréhendé chaque mois, va prendre la forme, soit d'une retenue à la source effectuée au profit de la DGFiP par le tiers payeur sur les traitements, salaires et revenus de remplacement, soit d'un acompte contemporain, prélevé mensuellement ou trimestriellement par l'administration fiscale sur le compte bancaire du contribuable, pour les revenus des travailleurs indépendants, les revenus fonciers, les pensions alimentaires et les revenus de source étrangère. Le taux du prélèvement est propre à

Intentionally blank

chaque foyer fiscal ; il est calculé par l'administration en fonction des revenus perçus par le foyer au cours de l'année n - 2. Il est mis à jour en mai-juin, en fonction des données figurant sur la déclaration retraçant les revenus de l'année n - 1. Pour des raisons de confidentialité vis-à-vis de son employeur, le salarié peut opter pour l'application de la grille de taux par défaut. Cette dernière ne mentionne pas le quotient familial, c'est un taux proportionnel applicable en fonction du montant et de la périodicité du revenu. L'employeur l'utilise pour calculer le montant mensuel de la retenue à la source, mais le salarié devra verser au fisc un montant complémentaire, au fur et à mesure de la perception des traitements et salaires, lorsque le montant de retenue à la source qui aurait été acquitté en application du taux propre au foyer, est supérieur au montant réellement prélevé par l'employeur (CGI, art. 204 H, IV, 2). Le solde est recouvré trente jours après la date de mise en recouvrement du rôle, en l'étalant sur les mois restant à courir jusqu'au 31 décembre.

Le Conseil constitutionnel a rejeté le recours qui s'appuyait sur trois griefs : la méconnaissance de l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi et de l'article 34 de la Constitution, l'atteinte au droit au respect de la vie privée, et la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques (Décis. n° 2016-744 DC du 29 déc. 2016). Ce dispositif a vocation à s'appliquer à la mensualisation de la taxe d'habitation, de la taxe foncière et de la contribution audiovisuelle publique à compter de l'année 2018.

Pour éviter un double prélèvement en 2018, la loi a décidé que l'impôt sur le revenu afférent aux revenus non exceptionnels perçus en 2017, est effacé au moyen d'un crédit d'impôt exceptionnel dit de modernisation du recouvrement (CIMR).

Bibliographie

BLAISE (Damien), « Le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu : serpent de mer de la fiscalité directe ? », *BF Lefebvre* 2008, I, 9.

Conseil des impôts, « Onzième rapport au Président de la république » 4e partie, « Le recouvrement de l'impôt et la retenue et à la source », *Journaux officiels*, 1990.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2269888661:88866361:196.200.156.72:1587299922

DUCAMIN (Rapport), « Étude des prélèvements fiscaux et sociaux pesant sur les ménages », *Journaux officiels,* 1996 (opinion défavorable à la retenue à la source de l'impôt sur le revenu).

GOUADAIN (Daniel), « Les enjeux de l'introduction de la retenue à la source de l'impôt sur le revenu », *Dr. fisc.* 1991, n° 52, p. 108 à 1916.

GRILLET-PONTON (Dominique), « L'obligation solidaire des époux à la dette fiscale ou la tunique de Nessus ? », *Dr. fisc.* 2001. 42. 1477.

LEFEUVRE (André), *Le paiement en droit fiscal*, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2002.

LEGRAND (Gérard), *Le recouvrement de l'impôt*, Litec, coll. « Fiscal », 2006, 433 p.

LEVOYER (Loïc), « La retenue à la source : technique d'avenir en matière de fiscalité ? », *RFFP* 2000, n° 71, p. 157 à 175.

MAÏA (Jean), « Procédures d'urgence au stade du recouvrement : retour à l'égalité des armes entre le contribuable et le fisc », *RJF* 2001, n° 7, p. 611 à 619.

MASCLET DE BARBARIN (Marie) *Le contentieux du recouvrement de l'impôt*, LGDJ, coll. « Bibliothèque de droit public », 2004.

MIGAUD (Didier), *Rapport sur le prélèvement à la source et le rapprochement et la fusion de l'impôt sur le revenu et la CSG*, Rapport d'information n° 3779, Assemblée nationale, 13 mars 2000.

MIGNON (Emmanuelle), « Contentieux du recouvrement : un petit pas vers l'équité », *RJF* 1999, n° 5, p. 338 à 343.

NIZET (Jean-Yves), « Aux sources de l'idée de "retenue à la source" », *RFFP* 2002, n° 80, p. 323 à 326.

WOLF (Marc), « Recouvrement de l'impôt sur le revenu : actualité de la retenue à la source », *Dr. fisc.* 2013, n° 46, p. 8 à 16.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2022909888:88866164:196.200.176.238:1580729922

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022690898:88866161:196.112.23.54:1587299922

TITRE 2

LES PRÉLÈVEMENTS ACCESSOIRES À L'IMPÔT SUR LE REVENU DES PARTICULIERS

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022690898:88866161:196.112.23.54:1587299922

837 Alors que l'impôt sur le revenu des particuliers encourt en France des reproches mérités puisqu'il joint la faible rentabilité à l'injustice, les gouvernements et les législatures successifs n'ont pas osé entreprendre une réforme globale de sa structure et de sa gestion. À compter de 1991 ils ont préféré développer deux prélèvements qui apparaissent comme une fiscalité parallèle, un impôt sur le revenu-*bis* qui se développe dans l'ombre de l'autre et le dépasse parce qu'il ne renouvelle pas ses travers. En effet, son assiette est extrêmement large et le taux proportionnel qui lui est appliqué, s'il est peu juste intrinsèquement, demeure limité. L'ensemble développe une rentabilité importante, pour servir au financement d'une partie des dépenses sociales. Au passage la définition de l'impôt subit une évolution puisque ces prélèvements de nature fiscale sont affectés à des organismes de droit privé (la Sécurité sociale). Le Conseil constitutionnel a validé cette mutation, en les classant au nombre des impositions de toutes natures (Décis. n° 90-285 DC du 29 déc. 1990, *Dr. fisc.* 1991, n° 2-3, comm. 48 ; et Décis. n° 2000-437 DC du 19 déc. 2000). De son côté, le Conseil

d'État a également estimé que la CSG et la CRDS, étant des impositions et non des cotisations sociales, ne sont déductibles ni des salaires ni du revenu global (CE 7 janv. 2004, n° 237-395, *Mme Martin*, concl. E. Glaser, *Dr. fisc.* 2004, n° 42, comm. 765). Dans le même esprit, la haute juridiction estime qu'il s'agit de contributions nouvelles distinctes de l'impôt sur le revenu, par conséquent une convention bilatérale qui traite de l'impôt sur le revenu ne les vise pas pour autant (CE, avis, 10 nov. 2004, *Cichero-Erbel*, *RJF* 2/05, n° 163).

838 En revanche, au niveau de l'Union, la Cour de justice a accueilli la requête en manquement déposée par la Commission contre la France (CJCE plén. 15 févr. 2000, aff. C-34 et C-169/98 ; CJUE 26 févr. 2015, *de Ruyter*, aff. C-623/13) ; sans qualifier expressément la CSG ni la CRDS, la Cour relève qu'il s'agit de prélèvements affectés spécifiquement et directement au financement du régime national de Sécurité sociale, recouvrés par les organismes chargés du recouvrement des cotisations du régime général de Sécurité sociale et dont le régime est codifié dans le Code de la sécurité sociale. Les caractères et l'objet de ces prélèvements les font rentrer dans le champ d'application du règlement n° 1408/71, lequel prohibe la double cotisation sociale pesant sur les travailleurs salariés et indépendants qui résident dans un État membre mais perçoivent leurs revenus dans un autre : ce n'est que dans ce dernier État qu'ils peuvent être assujettis à cotisations sociales. La législation française peut qualifier ces prélèvements d'impôts, la France n'en est pas moins empêchée de les prélever sur ses résidents frontaliers qui acquittent en France l'impôt sur leurs revenus de source étrangère. La Chambre sociale de la Cour de cassation a adopté une position balancée (Soc. 31 mai 2012, n° 11-10.762, *RJS* 8-9/12, n° 737). Sur renvoi préjudiciel de cette dernière, la Cour de justice a considéré que des revenus d'origine britannique perçus par un professionnel libéral établi en France étaient exclus de l'assiette de ces prélèvements, par application de la convention fiscale franco-britannique (CJCE 3 avr. 2008, *Derouin*, aff. C-103/06).

839 Deux prélèvements, d'un rendement largement supérieur à l'impôt sur le revenu, correspondent à cet agrandissement de la famille

des impôts, la contribution sociale généralisée ou CSG (CHAPITRE 1) et la contribution au remboursement de la dette sociale ou CRDS (CHAPITRE 2). À côté, subsiste la taxe sur les salaires (CHAPITRE 3).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022690898:88866161:196.112.23.54:1602209922

CHAPITRE 1

La contribution sociale généralisée (CSG)

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022690898:88866161:196.112.23.54:1587299922

840 Entrée en vigueur en 1991, elle présente les caractéristiques d'un impôt sur le revenu *bis*. Ce prélèvement se caractérise par l'immensité de son assiette, qui englobe les revenus d'activité (**1**), les revenus de remplacement (**2**), les revenus du capital (**3**) et même les produits des jeux (**4**).

1. Les revenus d'activité

841 Les revenus d'activité sont ceux perçus par un résident fiscal français ou par un résident étranger sur ses revenus de source française.

Pour les salaires, l'assiette est constituée par les rémunérations brutes (avant déduction des cotisations de sécurité sociale), y compris la participation versée aux salariés et les avantages en nature, après application d'un abattement forfaitaire pour frais professionnels de 1,75 % (calculé sur une base limitée à quatre plafonds de sécurité sociale, soit 13 076 euros par mois en 2017), soit une assiette de 98,25 %. C'est l'employeur qui la retient à la source et la verse à l'URSSAF en même temps que les cotisations sociales.

842 Pour les revenus professionnels non-salariés la règle est identique ; l'assiette est constituée par le revenu professionnel après

déduction des charges d'exploitation mais avant déduction des charges sociales personnelles. Elle est gérée par le contribuable lui-même. Les bases imposables sont à déclarer à l'URSSAF, laquelle calcule la contribution. Le paiement s'effectue par trimestre.

Les deux catégories de revenu sont taxées au taux de 7,5 %. La CSG est toutefois déductible du revenu imposable à concurrence de 5,1 %. En d'autres termes, les 2,4 % de CSG non déductibles sont soumis à l'impôt sur le revenu.

2. Les revenus de remplacement

843 Les revenus de remplacement obéissent aux mêmes règles : les pensions de retraite et d'invalidité, les allocations de chômage et de préretraite sont soumises de plein droit. En revanche, le Code de la sécurité sociale exonère, outre le revenu de solidarité active, les prestations familiales, les pensions alimentaires et l'allocation de logement. Dans la même foulée, la CSG, retenue par l'organisme versant les revenus, connaît ici un taux spécifique de 6,2 % pour les allocations chômage et de 6,6 % pour les pensions de retraite, d'invalidité et d'allocations de préretraite, déductible à concurrence respectivement de 5,1 % et de 6,2 ou 3,8 % pour les autres revenus de remplacement. Il est également déductible à concurrence respectivement de 5,1 %, 4,2 et 3,8 %, de telle sorte que, pour les trois premiers, subsiste une fraction non déductible de 2,4 %.

3. Les revenus du capital

844 Les revenus du capital supportent tous la CSG : les revenus fonciers mais aussi les revenus de capitaux mobiliers et les plus-values réalisées par les particuliers entrent dans son assiette. Même certains revenus de l'épargne exonérés de l'impôt sur le revenu sont assujettis à cette contribution : les intérêts et les primes des comptes et des plans d'épargne-logement, les produits des plans d'épargne populaire et des plans d'épargne en actions par exemple. En revanche, les livrets d'épargne sont exonérés.

845 Dans tous ces cas, l'impôt est alors recouvré par voie de rôle, au taux de droit commun de 8,2 %, déductible à hauteur de 5,1 %, de telle sorte qu'il subsiste une fraction non déductible de 3,1 %.

international.scholarvox.com:ENCG Kenitra:102260089:88866161:196.200.131.5:1580729922

846 Par ailleurs, les revenus du capital sont frappés d'un prélèvement social de 4,5 % (au profit des Caisses nationales d'allocations familiales et d'assurance vieillesse), majoré d'une contribution de 0,3 % (affectée à la Caisse nationale de solidarité), d'une contribution additionnelle de 2 % (pour financer la généralisation du RSA). Le prélèvement se monte donc désormais à 15,5 %.

4. Les produits de certains jeux

847 Les produits de certains jeux, en principe exonérés de l'impôt sur le revenu (v. ss 178), supportent la CSG au taux de 9,5 %. Ce sont les produits des sommes misées sur les jeux exploités par la Française des Jeux, les sommes engagées au Pari Mutuel Urbain ainsi que les produits de certains jeux réalisés dans les casinos.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022690898:88866112:196.235.108:72:9922

CHAPITRE 2

La contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)

848 Créée en 1996, cette contribution au taux de 0,5 % a été instituée pour dix-huit ans. Elle devait donc disparaître en 2014 mais son existence a été pérennisée par la loi du 13 août 2004 jusqu'à l'extinction de la dette sociale. Ses caractéristiques sont pratiquement jumelles de celles de la CSG : les revenus frappés par la CSG le sont également par la CRDS et dans les mêmes conditions. Son assiette est même plus vaste, dans la mesure où elle frappe également les produits de vente de métaux précieux, bijoux, objets d'art, de collection et d'antiquité, soumis par ailleurs à la taxe sur les métaux et objets précieux (v. ss 705).

849 La CRDS est exigible et mise en recouvrement en même temps que la CSG. Elle n'est jamais déductible du revenu imposable.

Au total l'évolution de ces prélèvements sera significative de la réforme de l'État et de ses recettes : leur développement signifierait une panne de la réforme et une complexité plus grande des prélèvements publics, leur disparition supposerait le contraire.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022269089:88866161:196.112.23.54:1587299922

CHAPITRE 3

La taxe sur les salaires

internationalsnapshotebook.com:ENCG Marrakech:1926060998:88866161:196.112.23.54:1587299922

850 Cette taxe ancienne est à la charge des employeurs non assujettis à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires de l'année précédente (CGI, art. 231). Sont assujettis les médecins, les banques, les compagnies d'assurance. En sont exonérés les collectivités publiques, les employeurs de salariés à domicile et les employeurs agricoles. Son assiette est largement celle des cotisations de sécurité sociale et son barème est progressif. Le taux de base de 4,25 % passe en effet à 8,50 % pour la fraction des rémunérations individuelles annuelles comprise entre 7 713 euros et 15 401 euros. Il passe à 13,60 % pour la fraction comprise entre 15 401 et 152 122 euros, puis 20 % au-delà. La taxe est déclarée et acquittée spontanément par l'employeur, annuellement si son montant est inférieur à 4 000 euros, trimestriellement si son montant est compris entre 4 000 euros et 10 000 euros, et mensuellement si son montant est supérieur à 10 000 euros. Au plus tard le 15 janvier de l'année suivant celle du paiement des rémunérations, l'employeur doit déposer une déclaration annuelle de liquidation et de régularisation auprès du comptable de l'administration fiscale. Le Conseil d'État a déclaré que ce prélèvement n'avait pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires prohibée au sens de la 6e directive (CE 21 déc. 2007, n° 295646).

Bibliographie

BERGERES (Maurice-Christian), « La CSG, la CRDS, le droit communautaire et les conventions de lutte contre les doubles impositions », *Dr. fisc.* 2008, n° 22, comm. 349.

BRETON (Philippe) et BENOIST (Anne-Laure), « Vers la disparition du champ d'application de la taxe sur les salaires », *Dr. fisc.* 2016, Act. 146.

Conseil des impôts, « Quatorzième rapport au président de la République. La contribution sociale généralisée », *Journaux officiels*, 1995, 285 p.

Conseil des prélèvements obligatoires, « Impôt sur le revenu, CSG, quelles réformes ? », *Journaux officiels*, févr. 2015.

LAMULLE (Thierry), « CSG, CRDS et autres prélèvements sociaux », *J.-Cl. International*, fasc. 3280.

NIZET (Jean-Yves), « Évolution de la CSG et institution de la CRDS : affirmation d'une taxation proportionnelle du revenu ? », *RFFP* 1997, n° 60, p. 95 à 108.

PHILIP (Loïc), « La décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 1990 sur la contribution sociale généralisée et la notion d'impôt », *Dr. fisc.* 1991, n° 14, p. 612 à 615.

PRETOT (Xavier), « La Cour de justice des communautés européennes, le travailleur frontalier et la contribution sociale généralisée », *Dr. soc.* 2000, n° 5, p. 529 à 532.

PRETOT (Xavier), « La conformité à la Constitution de la loi instituant la contribution sociale généralisée », *Dr. soc.* 1991, n° 4, p. 338 à 344.

SEBASTIEN (Gilles), « Contribution sociale généralisée », *J.-Cl. Impôts directs*, fasc. 1065.

VILLEMOT (Dominique) et SARFATI (Edgard), « La taxe sur les salaires est-elle eurocompatible », *Dr. fisc.* 2006, n° 26, p. 1267.

VILLEMOT (Dominique) et SARFATI (Edgard), « Le Conseil d'État a-t-il définitivement sauvé la taxe sur les salaires ? », *Dr. fisc.* 2008, n° 39, comm. 490.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2099388:88861531:196.112.235:1582299922

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022690898:88866161:196.112.23.54:1587299922

TITRE 3

L'IMPÔT SUR LE BÉNÉFICE DES SOCIÉTÉS

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022690898:88866161:196.112.23.54:1587299922

851 Le législateur fiscal s'intéresse à la principale forme de personne morale. Toutefois, la catégorie n'est pas homogène et le clivage principal s'ordonne autour de la distinction entre sociétés de personnes et sociétés de capitaux (CHAPITRE 1). L'accent doit être mis sur l'impôt sur les sociétés, en évoquant successivement les différents modes d'assujettissement (CHAPITRE 2), les conditions d'application territoriale de cet impôt (CHAPITRE 3), la détermination du résultat imposable (CHAPITRE 4), la maîtrise du processus d'imposition par la société (CHAPITRE 5), avant d'examiner l'imposition des bénéfices dans le cadre d'un groupe de sociétés (CHAPITRE 6).

CHAPITRE 1

La distinction entre sociétés de personnes et sociétés de capitaux

852 Dans son principe la distinction est simple : les sociétés de personnes sont considérées comme étant fiscalement transparentes (SECTION 1) tandis que les sociétés de capitaux sont assujetties à l'impôt sur les sociétés (SECTION 2). D'autres contribuables sont assujettis à l'impôt sur les sociétés (SECTION 3). Se pose enfin la question des rémunérations des dirigeants (SECTION 4).

SECTION 1

Les conséquences de la transparence fiscale des sociétés de personnes

853 Les sociétés de personnes présentent la caractéristique commune d'associer des partenaires *intuitu personae* pour la réalisation de l'objet social : elle est société de personnes parce qu'elle est forte-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022708988661 61:196.112.23.54:1587299922

ment personnalisée et souvent aussi parce que son activité est davantage civile que commerciale.

854 Cette vaste famille comprend les différentes formes de sociétés civiles (immobilières, professionnelles, de moyens), les sociétés en nom collectif (SNC), les sociétés en commandite simple mais aussi les structures sociales régies par les seules dispositions du Code civil (art. 1871 à 1873) que sont les sociétés créées de fait et les sociétés en participation dont l'existence aux yeux des tiers n'est souvent que fiscale. Leur existence peut être détectée simplement parce qu'elles se conforment dans les faits aux dispositions du Code civil relatives au contrat de société : deux personnes au moins participent aux apports, au contrôle de l'entreprise et à ses résultats. Les sociétés en participation et les sociétés créées de fait n'ont pas la personnalité morale.

855 Sur le plan fiscal, ces sociétés sont considérées comme transparentes parce qu'elles n'incarnent pas une entité véritablement autonome et distincte de ses associés, à tel point que sur le plan civil ces derniers sont considérés comme indéfiniment responsables des dettes de la société, mais au prorata de leurs parts dans le capital (C. civ., art. 1857) : autrement dit, l'associé qui détient 20 % des parts d'une telle société sera responsable de 20 % des dettes, quel que soit le montant de ces dettes.

856 L'imposition des bénéfices participe de la même philosophie puisqu'en principe elles ne sont assujetties à l'impôt – sur le revenu – qu'au niveau de leurs associés (**2**) tandis que leurs propres obligations ne sont que déclaratives (**1**). Par exception, certaines d'entre elles seront imposées à l'impôt sur les sociétés (v. ss 867).

1. Obligations

857 Chaque société de personnes doit tenir une comptabilité puis transcrire le résultat ainsi obtenu en un résultat fiscal. L'article 60 du CGI précise que les règles applicables pour la détermination du bénéfice sont celles prévues pour les exploitants individuels de la catégorie dont relève l'activité de la société. Les résultats sont retracés sur une déclaration annuelle qui fait apparaître, outre le résultat d'ensemble, la quote-part de bénéfice ou de déficit attribuée à chaque associé.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022298868:88861355:196.112.26.16:1587299922

2. Imposition au niveau des associés

858 Les bénéfices d'une société de personnes subissent l'imposition au niveau de l'associé, respectivement l'impôt sur le revenu si celui-ci est une personne physique, ou l'impôt sur les sociétés s'il est un contribuable assujetti à l'IS. La quote-part de bénéfice est ainsi rapportée aux autres revenus du contribuable, en revanche s'il s'agit d'un déficit il ne sera imputable sur le revenu global du foyer fiscal que sous certaines conditions, en particulier si la société de personnes n'exerce pas une activité professionnelle (v. ss 740). Elles peuvent opter pour l'assujettissement à l'IS (CE 17 févr. 2016, *Bel Halza*, n° 365943, *Dr. fisc.* 2016, n° 26, comm. 390, concl. E. Crépey, note E. Desmorieux).

859 La catégorie des sociétés de personnes n'est pas homogène et le régime qui vient d'être décrit correspond à la situation la plus fréquente. Les sociétés de capitaux forment au contraire une catégorie fiscale homogène.

Section 2
Les sociétés de capitaux constituent le champ d'élection de l'impôt sur les sociétés

860 En effet cet impôt a été créé distinctement de l'impôt sur le revenu pour appréhender le résultat réalisé par ces personnes morales opaques que sont la société anonyme (y compris la société par actions simplifiée – SAS), la société à responsabilité limitée, la société coopérative et la société en commandite par actions. Elles ont en commun d'être des sociétés de capitaux, dans lesquelles la responsabilité des associés ou actionnaires est en principe limitée à leurs apports. La SARL représente la structure d'élection des petites entreprises mais aussi des filiales de groupes étrangers puisqu'elle ne nécessite que la présence de deux associés et sont faciles à contrôler ; la société anonyme est choisie par la quasi-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2098861601:88866122:35.187.29.922

totalité des grandes entreprises, notamment celles qui sont cotées en bourse.

861 Leur densité juridique et financière amène à les considérer comme des entités juridiques et comme des contribuables aux intérêts distincts de ceux de leurs actionnaires, donc justiciables d'une imposition spécifique. Lorsque ce bénéfice après impôt est distribué aux actionnaires, il subira une seconde imposition au titre du revenu de l'actionnaire (v. ss 1042 et 637). Leur statut de société commerciale fait présumer commerciale la totalité de leur activité (**1**) mais les règles qui gouvernent la détermination de leur résultat entretiennent le lien avec l'impôt sur le revenu (**2**).

1. La présomption de commercialité

862 La présomption de commercialité tirée de leur statut même confère à l'impôt sur les sociétés un champ d'application qui englobe la totalité du résultat de ces contribuables, quelle que soit la nature de leur activité. En d'autres termes, les bénéfices d'une société de capitaux sont soumis à l'IS, même si tout ou partie de son activité n'est pas commerciale. De façon tout à fait inhabituelle eu égard au génie de cette branche du droit pétrie de réalisme et de neutralité il faut ici considérer qu'en fonction de la forme juridique d'exercice de l'activité le mode de détermination du résultat n'obéira pas aux mêmes règles. C'est le cas d'une activité purement civile, de prestation de service médicale ou comptable par exemple, qui sera traitée et imposée comme une activité commerciale à partir du moment où elle est exercée par une société de capitaux.

2. Des liens étroits avec l'impôt sur le revenu

863 L'impôt sur les sociétés existe dans la plupart des États du monde mais de façon universelle il entretient des liens plutôt étroits avec l'impôt sur le revenu.

864 Il s'en démarque – et c'est presque la justification de sa création – en ce qu'il n'a pas à prendre en compte les facultés contributives du contribuable : s'agissant d'une personne morale il n'est plus question de charges de famille ni de déductions fondées sur la situation personnelle, l'impôt sur les sociétés sera par conséquent plus simple de ce point de vue et se contentera d'une taxation proportionnelle (v. ss 1015).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1922900898:88861656:196.112.235.145:1587229922

865 Toutefois il demeure très proche de l'impôt sur le revenu pour ce qui concerne la détermination de l'assiette. L'égalité devant les charges publiques mais aussi le souci plus contemporain de la neutralité militent pour que le résultat imposable d'une activité commerciale soit déterminé selon les mêmes règles, sans considération de la forme juridique d'exercice de l'activité et de l'impôt applicable.

866 Autrement dit le bénéfice d'une entreprise commerciale sera déterminé de façon identique pour une entreprise individuelle et pour une société de capitaux (v. ss 274) et seule l'imposition proprement dite changera. La grande majorité des règles envisagées sous le régime des BIC trouve par conséquent à s'appliquer dans le cadre de l'IS (v. ss 274).

SECTION 3

LES AUTRES CONTRIBUABLES ASSUJETTIS À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

867 La loi a prévu l'assujettissement à l'IS d'autres catégories de contribuables, essentiellement parce qu'il s'agit de personnes morales développant une activité commerciale.

1. Possibilité d'option

868 L'article 206-3 du CGI autorise l'option pour la plupart des sociétés de personnes, y compris les sociétés créées de fait et les sociétés civiles professionnelles, il en exclut les sociétés civiles de construction-vente mais aussi les sociétés civiles de moyens, ce qui est peu logique puisque les professionnels libéraux qui les utilisent pour gérer leur plateau technique pourront tourner cet interdit en créant une simple société de fait.

2. Irrévocabilité de l'option

869 L'option est irrévocable et entraîne la soumission à toutes les contraintes, notamment comptables, d'une entreprise commerciale, par exemple le passage de la comptabilité de caisse à une

comptabilité d'engagement. Si l'option n'est pas exercée à la création de la société mais au cours de son existence, elle impliquera une partie des conséquences fiscales d'une cessation d'entreprise (v. ss 1639). L'intérêt de l'option peut résider dans la modicité du taux de l'IS discutée aujourd'hui, également dans l'uniformité du mode de gestion qui en résulte pour un groupe dont toutes les filiales seront ainsi soumises au même impôt.

870 L'attribution d'options sur actions (ou « *stock-options* ») est considérée comme un complément de rémunération (CGI, art. 80 *bis*). Les appréciations portées sur son usage ont amené le législateur à modifier fréquemment son régime. Schématiquement, l'avantage correspondant à la différence entre la valeur réelle de l'action à la date de levée d'une option et le prix de souscription ou d'achat de cette action, est considéré comme un salaire, imposable au titre de l'année de cession des actions, alors que si elle était qualifiée de plus-value, elle serait imposée au taux réduit qui frappe les plus-values sur valeurs mobilières au taux de droit commun (v. ss 689 s.).

3. Sociétés civiles à objet commercial

871 Les sociétés civiles qui se livrent à une exploitation ou à des opérations commerciales sont passibles de l'IS en vertu de l'article 206-2. Cette règle apparaît comme un épouvantail destiné à éviter le détournement de structure juridique. Si une société civile patrimoniale donne en location des locaux tout équipés, elle se livre à une activité commerciale, et elle n'échappera à l'IS – par tolérance administrative – que si la part commerciale de son activité n'excède pas 10 % des recettes totales hors taxes.

4. Bénéfices de certains associés

872 De façon plus complexe mais selon la même logique de dissuasion la loi assujettit à l'IS la part de bénéfices des associés qui ne sont pas indéfiniment responsables ou dont les nom et adresse n'ont pas été communiqués à l'administration.

5. Associations à activité lucrative

873 Les associations qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif sont, par principe, soumises à l'IS, par application de l'article 206-1 du CGI, qui est une illustration du

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2022985886:88866196.1.22.351:1687299922

principe de l'égalité devant les charges publiques. En revanche, une instruction du 15 septembre 1998 est venue préciser qu'une association échappera aux trois impôts commerciaux (IS, TVA et taxe professionnelle) si elle peut être considérée comme un organisme non lucratif. Pour ce faire, elle doit remplir deux conditions : être désintéressée (**a**) et ne pas entrer en concurrence avec le secteur commercial dans des conditions de gestion similaires (**b**).

a. Une gestion désintéressée

874 Sa gestion doit être désintéressée (CGI, art. 261, 7-1°-d), c'est-à-dire qu'elle doit être gérée à titre bénévole par des personnes dépourvues d'intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation ; elle ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfices et ses membres ne doivent pas pouvoir être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif.

b. Son activité ne doit pas entrer en concurrence avec le secteur commercial dans des conditions de gestion similaires

875 Le Conseil d'État estime ici que la concurrence paraît lorsqu'une entreprise commerciale exerce une activité identique à celle de l'association, dans la même zone géographique d'attraction et en visant le même public. Si l'association remplit ces conditions, elle peut néanmoins échapper à la qualification de lucrative, à la condition toutefois de ne pas avoir recours à des procédés publicitaires excédant les stricts besoins de l'information du public (CE 13 févr. 2013, n° 342953, *RJF* 2013, n° 5, n. 472).

876 L'association sera considérée comme exerçant une activité lucrative accessoire et, comme telle, exonérée d'IS, si elle remplit trois conditions : sa gestion doit être désintéressée, ses activités non lucratives doivent rester prépondérantes, et le montant des recettes d'exploitation provenant des activités lucratives ne doit pas, au titre d'une année civile, excéder 61 145 euros HT, seuil soumis à indexation annuelle depuis 2015.

Si l'impôt est unique, le mode d'assujettissement varie.

Section 4
Les rémunérations des dirigeants de sociétés

877 Le régime fiscal de cette rémunération va dépendre directement du statut de la société dirigée. Si c'est une société de personnes, elle est fiscalement transparente (v. ss 853), par conséquent ce sont ses associés qui sont imposés au prorata des bénéfices réalisés, en revanche des collaborateurs non associés seront considérés comme salariés.

878 Si la société est une société de capitaux, elle est assujettie à l'impôt sur les sociétés (v. ss 860). Les rémunérations qu'elle verse à ses dirigeants relèvent de deux catégories, les traitements et salaires (**1**) et les revenus de capitaux mobiliers (**2**).

1. Les traitements et salaires

879 Sont qualifiées de salaires les rémunérations versées, dans une société anonyme, au président du conseil d'administration, au directeur général ainsi qu'aux membres du directoire. Dans une SARL, le régime est unifié depuis le 1er janvier 1997, tous les gérants ont dorénavant le régime fiscal de salariés, même s'ils sont majoritaires. Ce régime a été simultanément étendu aux gérants commandités des sociétés en commandite par actions, il est aussi celui du président d'une SAS.

2. Les revenus de capitaux mobiliers

880 La catégorie des revenus de capitaux mobiliers n'englobe plus, hormis les jetons de présence versés aux administrateurs (v. ss 991), que les rémunérations versées au président du conseil de surveillance d'une société anonyme.

881 De manière pérenne, le régime des revenus professionnels est envisagé dans une logique d'entreprise, le législateur fiscal se montrant de plus en plus soucieux d'encourager au développement de celle-ci. Le développement des revenus non professionnels et la sophistication croissante des formes de placements font apparaître une technicité comparable.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:0229908886:88866163:196.112.23.54:1587299922

Bibliographie

BELTRAME (Pierre), « L'apparition de l'impôt sur les sociétés et l'unification de l'impôt sur le revenu », in *Histoire du droit des finances publiques*, t. II, Economica, 1987, p. 91 à 154.

BOUTOURAULT (Pierre-Yves *et a.*), *Sociétés de personnes. Fiscalité française et internationale*, EFE, 1995, 239 p.

CHAILIN (Vincent), « Retour sur la transparence fiscale des sociétés de personnes françaises », *Dr. fisc.* 2004, n° 4, p. 192 à 199.

CHAPPERT (André), « La notion de personnalité morale en droit fiscal », *Defrénois* 2000. 37248.

COZIAN (Maurice), « Images fiscales : transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », *LPA* 1996, n° 11, p. 5 à 7.

COZIAN (Maurice), « Un odieux "traquenard fiscal" : l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés des sociétés civiles à objet commercial », *Bull. Joly*, 1996, n° 2 p. 103.

COZIAN (Maurice) et PEGNELIN (Anne-Sophie), « Un "sac d'embrouilles" : le régime fiscal des sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu », *Dr. fisc.* 1994, n° 5, p. 205 à 216.

DEROUIN (Philippe), « La transparence fiscale des sociétés de personnes », *Dr. fisc.* 1997, n° 50, p. 1443 à 1449 et n° 51, p. 1484 à 1490.

DEROUIN (Philippe), « La transparence fiscale de la société de personnes ou la fin programmée du sac d'embrouilles », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 355 à 374.

GILLET (Michel), « Faut-il réformer voire supprimer l'impôt sur les sociétés », *Rev. Science fin.* 1970, p. 447 à 475.

GOUADAIN (Daniel) et MONDON (Jean-Luc), *Fiscalité des créations, restructurations et liquidations d'entreprises*, Litec, 2006.

GOULARD (Guillaume), « La clarification du régime fiscal des associations », *Dr. fisc.* 1998, n° 13, p. 415 à 422.

GOUTHIERE (Bruno), « L'application des conventions fiscales aux sociétés de personnes », *BF Lefebvre* 2000, n° 9-10, p. 471 à 480.

internationalscholarvox.com:ENCG Marrakech:2002908888:88866161:196.200.125:1587299922

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1029908888:88861581:196.200.131.3:1588772992

GROSCLAUDE (Jacques) et MARCHESSOU (Philippe), « Sur le caractère volontaire de l'assujettissement des sociétés à l'impôt », in *Mélanges Alfred Rieg*, Bruylant, 2001, p. 417 à 425.

LEFILS (Bernard), *Fiscalité des associations*, LexisNexis, coll. « Précis fiscal », 2012, 585 p.

LENCZNER (Lionel), « Fiscalité des entreprises : chronique de l'année 2014 », *Dr. fisc.* 2015, n° 9, comm 168.

MAIA (Jean), « Le passage au régime fiscal des sociétés de personnes : du risque d'entrer dans un "sac d'embrouilles" », *RJF* 2000, n° 11 p. 766 à 773.

OUDENOT (Philippe), *Fiscalité approfondie des sociétés*, Litec, 2001 897 p. ; OUDENOT (Philippe), *Fiscalité des sociétés et des restructurations*, LexisNexis, 2014.

PAROT (Jean-Claude), « Transformation d'une société de personnes en une société de capitaux », *JCP E* 2001. 1564 à 1569.

PIERRE (Jean-Luc), « Critères d'assujettissement d'une association de la loi de 1901 aux impôts commerciaux », note ss CE 13 févr. 2013, *Assoc. Groupe de plongée de Carantec*, *Dr. sociétés*, 2013, comm. 170.

SERLOOTEN (Patrick), « Droit fiscal des sociétés : perspectives pour le XXIe siècle », *Rev. sociétés* 2000, n° 1, p. 147 à 160.

SERLOOTEN (Patrick), « Faut-il sauver le régime fiscal de la semi-transparence des sociétés de personnes », *Dr. fisc.* 2007, n° 27, étude 700.

SUCHY (Gisela), « L'introuvable résultat fiscal des sociétés de personnes », *L'Année fiscale*, 2003, p. 285 à 302.

VABRES (Régis), « Critères de lucrativité d'une association », note sous CE 7 déc. 2016, *Association des utilisateurs et distributeurs de l'agrochimie européenne (AUDACE)*, *Dr. fisc.* 2017, n° 15, comm. 259, et *Les Nouvelles Fiscales* 2017, n° 1195, pp. 16 à 18.

VARII AUCTORES, « L'insécurité fiscale des entreprises : France, Union européenne, États-Unis », *Dr. fisc.* 2013, n° 18-19, p. 10-38.

CHAPITRE 2

Les différents modes d'assujettissement à l'IS

882 La loi fixe un régime général (SECTION 1) et cinq régimes particuliers (SECTION 2).

SECTION 1

L'ALTERNATIVE ENTRE LES RÉGIMES DU RÉEL NORMAL ET DU RÉEL SIMPLIFIÉ

883 À l'instar des BIC (v. ss 311) mais de façon plus réduite, le régime général d'imposition, qui est le régime du réel normal (**§ 1**), se double d'un régime simplifié (**§ 2**), en revanche il n'existe pas de régime micro. Pour les raisons d'égalité et de neutralité déjà évoquées (v. ss 862) ces régimes prescrivent les mêmes obligations qu'aux contribuables BIC, il est par conséquent expressément renvoyé à leur évocation (v. ss 274). L'article 218 A du CGI prévoit que l'impôt est établi au lieu du principal établissement, l'administration pouvant lui préférer le siège social ou celui de la direction effective de l'entreprise.

internationalschool.com:ENCG Marrakech:1022690898:88866161:196.112.23.54:1587299922

§ 1. Le régime du réel normal

884 Il s'applique obligatoirement aux sociétés dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 788 000 euros hors taxes pour les entreprises de vente et de fourniture de logement et 238 000 euros hors taxes pour les autres activités, essentiellement de prestation de services. Il est offert par option aux sociétés qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur.

§ 2. Le régime du réel simplifié

885 Il s'applique de plein droit aux petites et moyennes entreprises, c'est-à-dire celles dont le chiffre d'affaires est inférieur aux seuils précités, et il se caractérise simplement par un allégement des formalités fiscales à accomplir.

Section 2

Les régimes particuliers d'assujettissement

886 En fonction de la diversité des personnes morales concernées et de certaines préoccupations de politique économique cinq régimes particuliers ont été créés.

§ 1. Les sociétés à responsabilité limitée de caractère familial

887 Elles constituent la principale exception à l'irréfragable présomption d'IS que la loi attache aux sociétés commerciales. En effet l'article 239 *bis* AA leur permet d'opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes (v. ss 853) si elles remplissent deux conditions :

– exercer une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ce qui exclut les SARL à activité civile ou libérale ;

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022547229:88661391:196.112.254:1587400349

– et être formée uniquement entre personnes parentes en ligne directe (grands-parents, parents, enfants), et/ou entre collatéraux jusqu'au deuxième degré (frères et sœurs), ainsi que leurs conjoints, mariés ou pacsés. Toutes ces personnes peuvent être associées simultanément mais le caractère familial de la société, et corrélativement la possibilité d'option, cessent avec la présence au capital de personnes qui ne remplissent plus cette condition.

888 C'est à l'unanimité des associés que doit être exercée l'option, en vertu de laquelle chaque associé sera imposable sur sa quote-part de bénéfices dans le cadre de son revenu global ; cette option est révocable dans les mêmes formes, mais le retour dans le giron de l'IS exclut pour l'avenir toute possibilité de nouvelle option.

§ 2. Les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL)

889 Ce sont des SARL à associé unique.

Si cet associé est une personne physique l'EURL n'est pas soumise à l'IS, elle relève du régime fiscal des sociétés de personnes (v. ss 853). Toutefois l'option pour l'IS est possible, dans ce cas la rémunération professionnelle de l'associé unique sera traitée comme celle du gérant majoritaire de SARL, autrement dit l'article 62 du CGI lui appliquera les règles d'imposition des salaires.

Si l'associé unique est une personne morale la loi impose l'assujettissement de l'EURL à l'impôt sur les sociétés. Le législateur a entendu en effet prohiber la possibilité, pour un groupe, de donner à ses filiales le statut d'EURL transparente dont la société-mère serait l'unique associée, et qui récupérerait ainsi le résultat de chacune de ses filiales, procéderait à une compensation entre ces résultats et ne serait imposée que sur leur synthèse. Cette formule fut très utilisée au moyen de sociétés en nom collectif (SNC), par exemple dans l'hôtellerie, elle a perdu aujourd'hui l'essentiel de son attrait avec l'édiction du régime de l'intégration fiscale (v. ss 1056).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2022541510:88866133:196.112.235.168:1580390349

§ 3. Les sociétés immobilières

890 Elles constituent un vaste monde, dans lequel se côtoient des structures aux ambitions variées par rapport au critère de la commercialité.

A. Les sociétés civiles immobilières de construction-vente

891 Elles ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente. Si ses statuts rappellent cet objet et qu'elle n'est pas constituée en société de capitaux une telle société sera exemptée d'IS sans possibilité d'option. Comme les SNC effectuant les mêmes opérations, ce sont les associés qui sont imposés en proportion de leurs droits, respectivement à l'impôt sur le revenu ou à l'IS selon leur régime fiscal.

B. Les sociétés civiles immobilières patrimoniales

892 Elles acquièrent ou construisent des immeubles mais pour les gérer. Leur statut et leur activité, tous deux civils, en font des sociétés transparentes, dont l'obligation annuelle se limitera au dépôt d'une déclaration de résultats.

C. Les sociétés de copropriété immobilière

893 Elles ont pour objet l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de leur attribution aux associés en propriété ou en jouissance exclusive. Aux termes de l'article 1655 *ter* du CGI, elles sont réputées dépourvues de personnalité juridique et considérées par conséquent comme transparentes d'un point de vue fiscal, même si elles empruntent la forme d'une société de capitaux. Elles sont simplement astreintes au dépôt d'une déclaration annuelle qui indique la part de chaque associé dans les éventuels revenus sociaux et dans les différentes charges supportées par la société au titre de ses immeubles (frais de gestion, d'entretien, d'emprunts…).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2025472219:88661196.112.23.3:1587700349

D. Les sociétés civiles de placement immobilier (SCPI)

894 Elles ont pour objet exclusif l'acquisition et la gestion d'un patrimoine immobilier locatif, généralement en faisant publiquement appel à l'épargne. L'article 239 *septies* les exclut du champ d'application de l'IS et leur transparence aboutit à répartir leur résultat entre les associés en l'imposant chez eux dans la catégorie des revenus fonciers.

§ 4. Les groupements d'intérêt économique (GIE) et les groupements européens d'intérêt économique (GEIE)

895 Ils regroupent généralement des entreprises pour gérer leur communauté d'intérêts dans une mission temporaire (un chantier par exemple). Cette structure, qui est dotée de la personnalité morale, est considérée comme fiscalement transparente. Si jamais elle réalise des bénéfices, ce qui n'est pas sa vocation, ce bénéfice sera imposé chez chaque membre au prorata de ses droits dans le groupement, à l'instar de la situation des associés d'une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu. Le GEIE réunit des partenaires de différents États de l'Union, l'extranéité qui en résulte rendra évidemment plus complexe l'accomplissement de ses obligations fiscales et de celles de ses membres.

§ 5. Les entreprises nouvelles

896 Tout comme les entreprises individuelles soumises aux BIC sous un régime réel d'imposition, elles peuvent bénéficier d'un allégement de l'impôt dû au titre de leurs cinq premières années d'activité. Le régime varie avec le temps mais sa perpétuation caractérise la volonté de l'État, dans un environnement néolibéral, d'inciter à la création d'entreprises. Jusqu'au 31 décembre 2020, l'article 44 *sexies* réserve ce régime de faveur aux entreprises qui ont choisi de s'implanter dans les zones dites « d'aide à

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022547219:88866163:196.112.23.54:1587390349

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1028422298:88866151:196.121.61.2:1635218349

finalité régionale », dans les zones de revitalisation rurale et dans les zones de redynamisation urbaine. Elles bénéficient alors d'une exonération dégressive, totale pour les bénéfices des vingt-trois premiers mois suivant celui de leur création, puis de 75 %, 50 % et 25 % pour les bénéfices réalisés respectivement au cours de chacune des périodes suivantes de douze mois.

897 Pour bénéficier de ce régime l'entreprise doit d'abord exercer une activité industrielle, commerciale ou artisanale (non commerciale si elle est exercée par une société assujettie à l'IS). Elle doit ensuite être réellement nouvelle, puisque la loi exclut les entreprises créées dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activités préexistantes ou qui reprennent de telles activités. L'administration fiscale développe une interprétation extensive de cette disposition pour écarter du bénéfice de la mesure les entreprises franchisées ou liées par un contrat d'exclusivité avec une société plus ancienne, le juge ne la suit pas pour une entreprise qui, après sa création, reprend un contrat, une activité ou une autre entreprise dès lors que tel n'était pas le but premier de cette création.

898 Dans la mesure où l'entreprise nouvelle est une société, son capital ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, pour plus de 50 % par d'autres sociétés, tant en ce qui concerne les droits de vote que les droits à dividende. L'article 44 *sexies* II considère comme établie cette détention indirecte, notamment dans chacun des trois cas suivants :

– un associé exerce en droit ou en fait une fonction de direction ou d'encadrement d'une autre société, à l'activité similaire ou complémentaire ;

– un associé détient avec les membres de son foyer fiscal 25 % au moins des droits sociaux dans une autre entreprise.

899 Le caractère de nouveauté de l'entreprise doit donc être particulièrement authentique mais l'abondante jurisprudence suscitée par la portée de ces dispositions a révélé que l'administration avait eu tendance à reprendre d'une main ce que le législateur avait offert de l'autre.

900 Le bénéfice de ce régime de faveur est important pour l'entreprise parce qu'il conditionne parfois l'octroi d'une exonération de

contribution économique territoriale et de taxe foncière lorsque la loi le permet et que les collectivités territoriales prennent une délibération générale en ce sens (v. ss 1846 et 1847). Dans le même esprit, le législateur a prévu des régimes d'exonération temporaire de bénéfices. Les sociétés créées avant le 31 décembre 2020 pour la reprise d'entreprises ou d'établissements industriels en difficulté (CGI, art. 44 *septies*), peuvent ainsi bénéficier d'une exonération d'IS à raison des bénéfices réalisés au cours de leurs vingt-quatre premiers mois d'activité. Les PME implantées en zone franche urbaine avant le 31 décembre 2020 (CGI, art. 44 *octies* A), bénéficient d'une exonération totale d'impôt sur les bénéfices pendant soixante mois puis d'un abattement dégressif de 60 % pour les bénéfices réalisés au cours des sixième à dixième année, 40 % entre la onzième et la douzième année et 20 % pour les bénéfices réalisés au cours de la treizième et de la quatorzième année suivant la date de création. Le montant du bénéfice exonéré ne peut pas dépasser 100 000 euros par période de douze mois. Les bénéfices provenant d'activités créées par les entreprises, dans les bassins d'emploi à redynamiser (pendant quatre-vingt-quatre mois) et dans les zones de revitalisation rurale (pendant huit ans) avant le 31 décembre 2020 (CGI, art. 44 *quindecies*) et dans les zones de restructuration de la défense (pendant trois ans) peuvent également bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés.

901 Les jeunes entreprises innovantes (CGI, art. 44 *sexies*-0 A), c'est-à-dire des PME créées depuis moins de huit ans et dont le capital est détenu de manière continue à hauteur de 50 % au moins par des personnes physiques, par certaines entreprises du secteur du capital-risque ou par des associations ou fondations reconnues d'utilité publique à caractère scientifique ou encore par des établissements publics de recherche et d'enseignement, vont bénéficier d'une exonération totale des bénéfices pendant trente-six mois, puis d'un abattement de 50 % pour les vingt-quatre mois suivants s'ils sont bénéficiaires. Le bénéfice de cette exonération est subordonné à l'engagement qu'elles prennent d'engager au cours de chaque exercice des dépenses de recherche et de développement représentant au moins 15 % de leurs charges fiscalement

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022472998861611:106.61.2.35:1587300349

déductibles. Son application ne vaut en principe que pour les activités exercées sur le territoire français.

902 Ces allégements fiscaux peuvent être qualifiés d'**aides d'État**, par conséquent elles doivent être compatibles avec les articles 107 et 108 du TFUE. Selon les cas et leur importance, elles bénéficient du règlement d'exemption (CE 800/2008), autrement dit ces allégements peuvent être accordés sans autorisation de la Commission ou bien, en raison de leur faible montant, lesdits allégements relèvent du règlement dit « *de minimis* ». Rares sont les allégements fiscaux qui doivent être notifiés à la Commission avant leur mise en œuvre. Tous les États de l'Union ont adopté des régimes comparables.

Bibliographie

ANDRIER (Thierry), *Les sociétés civiles immobilières*, LexisNexis, 2016, 287 p.

CHADEFAUX (Martial), « Le régime d'exonération des entreprises nouvelles : aide fiscale ou "nouveau sac d'embrouille" ? », in *Mélanges Cozian*, Litec, 2009, p. 409 à 426.

CASIMIR (Jean-Pierre) et CHADEFAUX (Martial), « Les principales difficultés d'application du régime fiscal des entreprises nouvelles », *RF compt.* 1999, n° 308, p. 50.

DURAND (Philippe), « Les entreprises nouvelles dans le pétrin », *Rev. adm.* 1999, n° 312, p. 601 à 604.

MIGNON (Emmanuelle) « Entreprises nouvelles : un dispositif qui persiste à se chercher », *RJF* 1999, n° 10, p. 203.

NEGRIN (Olivier), « Le contrôle fiscal des sociétés civiles immobilières », in *Mélanges Christian Louit*, Bruylant, 2016.

TEISSIER DU CROS (Henri) et SIERACZEK-ABITAN (Manon), « La jurisprudence récente des entreprises nouvelles : traits caractéristiques et questions en suspens », *Dr. fisc.* 2005, n° 10, p. 514 à 526.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2112438866:88852415:196.200.176.177:1580873908

CHAPITRE 3

Les conditions d'application territoriale de l'impôt sur les sociétés

903 La délimitation du champ d'application de l'IS passe par le volet territorial, lui-même soumis à l'alternative de la présence ou de l'absence d'une convention internationale (SECTION 1). Elle s'accompagne du déploiement de mesures destinées à lutter contre l'évasion fiscale internationale (SECTION 2).

SECTION 1

L'ALTERNATIVE GÉNÉRALE : PRÉSENCE OU ABSENCE D'UNE CONVENTION INTERNATIONALE

904 Le législateur fiscal français délimite le territoire d'application de l'impôt et les critères d'assujettissement (**§ 1**) mais ces règles s'effacent en présence d'une convention internationale (**§ 2**), conformément à l'article 55 de la Constitution (v. ss 56).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022547216:88866161:196.112.23.54:1587300349

905 L'article 209-I du CGI trace les contours de cette délimitation en précisant que les bénéfices seront imposés à l'IS « en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ».

§ 1. Les règles applicables en l'absence de convention fiscale internationale

906 La règle s'applique bien entendu aux contribuables étrangers comme aux contribuables français et elle déconcerte par son originalité puisque la France est à peu près le seul État développé qui la pratique ; ses partenaires lui préfèrent une conception mondiale, qui part du contribuable établi dans l'État, et l'impose sur l'ensemble de son résultat, quel que soit le territoire de sa réalisation. La révision de la conception française et son alignement ne sont pas vraiment à l'ordre du jour, en raison de sa place subsidiaire par rapport à la conception développée par les conventions bilatérales.

907 À partir de cette seule règle législative le juge fiscal a développé les cas de figure correspondant à une imposition en France ou à une imposition à l'étranger, selon le territoire d'exercice de l'activité. Ce sont respectivement les notions d'établissement (**A**), de représentant (**B**) et de cycle commercial complet (**C**).

A. L'établissement

908 Il s'analyse comme une installation matérielle plutôt durable qui abrite la réalisation d'opérations économiques destinées à générer des profits. Cette structure est dépourvue d'autonomie juridique vis-à-vis de l'entreprise (à la différence d'une filiale) mais elle constitue un centre de profit autonome puisqu'elle dégage des résultats identifiables séparément de ceux réalisés par l'entreprise mère. Le vocable d'établissement recouvre ainsi un comptoir de vente, une unité de production industrielle ou un chantier. Il ne

international.scholarvox.com:ENCG Kenitra:1022472988616:199.112.235.155:1730349

s'applique en revanche pas à un bureau d'achat ou d'analyse d'un marché étranger qui ne sont qu'une émanation de la maison mère sans dégager des profits propres.

B. Le représentant

909 Il est un établissement à lui tout seul : préposé de l'entreprise il agit dans un État étranger pour le compte de celle-ci. Il doit être soigneusement distingué du simple collaborateur commercial, envoyé pour recueillir des commandes sans engager pour autant la société, mais aussi du représentant autonome à l'étranger – commissionnaire ou importateur – qui constitue une entreprise totalement distincte sur le plan fiscal de l'entreprise mère. Le représentant est un mandataire qui agit pour le compte de l'entreprise avec une certaine autonomie mais dont les actes engagent celle-ci.

C. Le cycle commercial complet à l'étranger

910 Il correspond à un ensemble d'opérations commerciales qui s'enchaînent pour former une activité complète dans un autre État. Cet ensemble est généralement ordonné autour de l'axe achat-revente mais doit avoir été exécuté hors de France dans son intégralité pour échapper à l'application de l'IS français. Si la gestion des opérations est assurée depuis la France le juge de l'impôt refusera de détacher ce cycle commercial de l'orbite fiscale française, ainsi des bénéfices tirés par une société française de la revente en Afrique occidentale de vins achetés par elle en Tunisie (CE 14 mars 1979, *RJF* 5/79, p. 166), faute de quoi ces bénéfices n'auraient été imposés nulle part puisqu'aucun autre État n'aurait pu en avoir connaissance, le cycle commercial étant articulé sur au moins deux États.

Dans ces trois situations le fisc français est fondé à considérer :

– que le bénéfice est imposable en France si l'entreprise étrangère l'y a réalisé ;

– et qu'il est imposable à l'étranger si c'est là que l'entreprise française l'a réalisé.

911 S'agissant des pertes constatées à l'étranger, le juge admet que le contribuable français puisse déduire une perte réalisée par sa succursale à l'étranger, dans la mesure où l'activité qu'elle y réalisait devait permettre le développement de l'activité en France (CE 16 mai 2003, *Sté télécoise*, n° 222956, *Dr. fisc.* 2003, n° 30-35, comm. 582, concl. M.-H. Mitjaville).

Les solutions données par les conventions bilatérales ne seront pas très différentes.

§ 2. L'incidence des conventions internationales

912 Le traité reflète la volonté commune des parties, essentiellement pour lutter contre la double imposition juridique (v. ss 60 s.). Il n'y parviendra pas toujours et ne résoudra pas tous les cas, notamment si l'État partenaire de la France est un État fédéral (**A**) ; la solution des conflits consiste à privilégier une conception commune de la notion d'établissement stable (**B**).

A. La portée d'une convention internationale

913 Elle dépend de la volonté sous-jacente au moment de sa signature mais aussi, après sa ratification, au moment de son application quotidienne. Le texte ne peut pas résoudre tous les cas de double imposition tant l'imagination des contribuables est féconde pour créer des situations inédites, et la commission bilatérale généralement prévue par le traité éprouvera quelques difficultés pour dégager une solution.

914 Si l'État partenaire de la France est fédéral et que les collectivités fédérées y sont titulaires d'un pouvoir autonome d'imposition des bénéfices reconnu par la constitution fédérale, les dispositions de la convention ne lieront pas toujours les collectivités fédérées et ne les empêcheront pas de créer ou maintenir une imposition en contradiction avec le principe de lutte contre les doubles impositions affiché par la convention. Ainsi de l'État de Californie qui prétendait soumettre à ses propres critères de territorialité de son

intentionnellement blanc

propre impôt sur les bénéfices les filiales et succursales d'entreprises non américaines installées sur son sol, en contradiction avec les conventions bilatérales passées par les États-Unis avec le Japon, le Royaume-Uni, l'Allemagne et la France. En revanche, les conventions passées par la Suisse engagent les cantons et les communes.

915 Le Conseil d'État estime que ces conventions présentent un caractère subsidiaire ; en d'autres termes, leur supériorité dans la hiérarchie des normes vaut pour leur fonction de lutte contre la double imposition ; en revanche, elles ne peuvent pas fonder par elles-mêmes un régime d'imposition (CE ass 28 juin 2002, *Sté Schneider Electric*, *Dr. fisc*. 2002, n° 36, comm. 657). Cette compétence demeure l'apanage du législateur national, et ce n'est qu'en cas de contradiction entre les dispositions nationales et les mécanismes de lutte contre la double imposition contenus dans la convention que cette dernière prévaudra. Cette analyse du juge vaut même lorsque c'est la convention qui définit elle-même les critères d'assujettissement (pour la convention franco-belge, CE 11 avr. 2008, *Cheynel*, n° 285583, *RJF* 7/08, n° 769). En revanche, le juge lui préfère parfois une application littérale, qui débouche sur une solution plus rigoureuse pour le contribuable que celle résultant de l'application de la loi nationale (CE 12 mars 2014, n° 362528, *Sté Céline*) (v. ss 963).

916 Le travail d'élimination n'est donc jamais parfait mais la définition commune de critères est le gage de l'efficacité de chaque convention.

B. La notion d'établissement stable

917 Elle apparaît comme le critère attributif de la recette fiscale à son État d'implantation (CE 7 mars 2016, n° 371435, *Sté Cie internationale des wagons-lits et du tourisme*, *Dr. fisc*. 2016, comm. 591, concl. A. Bretonneau, note E. Meier, R. Torlet et A. Taifer). Toutes les conventions s'accordent sur cette règle et reprennent généralement la définition du modèle OCDE, « une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». L'enracinement de la structure dans le pays pour une certaine durée et avec un but de nature économique

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2022541299:88866151:161.123.35.188:1730873490349

apparaît comme le socle commun. La définition s'enrichit parfois d'une liste d'exemples qui recoupe à peu près la conception développée par la jurisprudence sur le fondement de l'article 209-I, à l'exception toutefois de la notion de cycle commercial complet. C'est le chantier de construction ou de montage qui donne le plus lieu à variations de texte, il peut ne concerner que des opérations de génie civil ou également de machines, et sa durée minimale variera, selon les conventions, de trois mois à deux ans.

918 L'avènement du commerce électronique, fondé sur des serveurs difficiles à localiser, tend à rendre évanescent l'établissement stable, sauf à considérer qu'un équipement électronique qui propose à la vente, formalise le contrat et déclenche le paiement et la prestation de services de téléchargement – le tout sans intervention humaine permanente – puisse être un établissement stable.

919 La convention peut aussi s'efforcer de lutter contre la non-imposition, au moyen de l'assistance administrative qu'elle organise. L'Union est intervenue en la matière, sous forme d'une directive (dir. Cons. n° 2011/16/UE, 15 févr. 2011, transposée en France à compter du 1er janv. 2013 ; modifiée en 2014, 2015 et 2016), mais l'innovation substantielle vient de l'OCDE. À la demande du G 20 elle a mis au point une convention multilatérale organisant l'échange automatique d'informations entre États sur les revenus financiers des particuliers. Signée par plus de cent États, elle produit ses effets dès 2017, sous l'impulsion d'une cinquantaine d'entre eux qui l'ont ratifiée. À ce jour, le dispositif de lutte contre l'évasion demeure largement de la compétence du législateur national.

Section 2

Les dispositions de lutte contre l'évasion fiscale internationale

920 Le départ entre la fraude et l'évasion est difficile à tracer (v. ss 24) mais les États éprouvent quelque peine à lutter de concert contre l'excès d'optimisation fiscale qui anime parfois les entreprises

multinationales. La chasse aux paradis fiscaux a d'abord été l'œuvre de législations nationales juxtaposées puis en voie de coordination (**§ 1**), tandis que la chasse aux prix de transfert est une œuvre partiellement coordonnée (**§ 2**).

§ 1. La chasse aux paradis fiscaux

921 La compétition des économies à l'échelle mondiale met les États en situation de rivalité et se joint à leur désir de souveraineté pour les distraire d'une action harmonisée contre les paradis fiscaux. L'émotion suscitée par la crise financière a renforcé la portée du classement effectué par l'OCDE, qui place en liste « grise » les États peu coopératifs en matière d'échange d'informations. Si la situation évolue, au moyen d'accords destinés à effacer ces lacunes, tous les États confrontés à des voisins pratiquant un régime de sous-imposition vont adopter des mesures nationales de prévention qui sont très ressemblantes et auraient pu faire l'objet par conséquent d'une convention multilatérale. Dans la plupart des cas le texte adopté renverse la charge de la preuve, en obligeant le contribuable national à prouver que le flux financier à destination ou en provenance du paradis fiscal est en situation fiscale régulière.

922 Dans le cas de la France la loi fiscale a prévu cinq mesures principales qui traduisent cet objectif : La présomption du caractère fictif de toute rémunération versée dans un État à fiscalité privilégiée (**A**), l'imposition en France des résultats d'une filiale implantée dans un paradis fiscal (**B**), la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales (**C**), l'imposition en France des sociétés d'artistes (**D**) et le régime des États et territoires non coopératifs (**E**).

A. La présomption du caractère fictif de toute rémunération versée dans un État à fiscalité privilégiée

923 Cette présomption est posée par l'article 238 A du Code. La périphrase employée pour désigner un paradis fiscal vise à ne pas

froisser la susceptibilité d'États qui refuseraient d'être affublés de cette étiquette désobligeante et que le fisc français entend néanmoins considérer comme tels, à raison du niveau de l'imposition de leurs bénéfices. Le caractère privilégié est avéré lorsque l'imposition est notablement moins élevée qu'en France, c'est-à-dire inférieure d'au moins 50 % à l'imposition française équivalente, il importe peu à cet égard que l'État en question soit lié à la France par une convention.

924 Aux termes de cet article la présomption de fictivité s'applique à toute rémunération de prestation de services, en particulier les intérêts, les produits d'obligations mais aussi les redevances pour cession de brevets ou pour licence d'exploitation d'une marque de fabrique. Ces montants ne seront admis en charges déductibles au regard de l'impôt français « que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré ». Il appartiendra au contribuable de ruiner cette présomption en apportant ces deux séries de justifications que l'administration ne manquera pas de lui demander.

B. L'imposition en France des résultats d'une filiale implantée dans un paradis fiscal

925 Elle est instituée par l'article 209 B. Par dérogation exceptionnelle au principe de territorialité la société-mère française sera assujettie à l'IS français sur sa part des résultats d'une filiale soumise à une fiscalité privilégiée. Cette disposition déroge également et de façon délibérée au régime d'exonération des dividendes qu'une société-mère reçoit de ses filiales (v. ss 1053), ceci afin d'enlever à un tel montage l'essentiel de son attrait. La filiale installée dans un paradis fiscal a généralement une vocation purement financière, de collecte des fruits des participations (dividendes et intérêts) qui, après soumission à une imposition symbolique dans ce paradis, pourraient remonter à la société mère française en exonération. L'article 209 B s'y oppose dès lors que la filiale ou l'établissement (succursale ou toute autre entité juridique établie ou constituée hors de France) est contrôlé à hauteur d'au moins 50 %

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022442296:88866196.1.2.235.158:1590349

par la personne morale française. Ce seuil de détention est ramené à 5 % lorsque l'entreprise concernée agit de concert avec d'autres entreprises françaises en détenant au total plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique établie hors de France.

926 Cette conception mondialiste de l'imposition s'attaque à tout montage qui aboutit à imposer un bénéfice à l'étranger moins lourdement qu'en France. Afin d'éviter une double imposition mais aussi pour ne pas encourir le reproche d'un comportement inamical vis-à-vis d'États qui réfutent l'étiquette de paradis fiscaux et sont liés à la France par des conventions, l'article 209 B prévoit l'imputation de l'impôt déjà acquitté dans l'État de la filiale sur l'impôt dû en France, « à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés », et dans la proportion du capital détenu par la société-mère.

927 L'ensemble ne constitue pas un piège infernal dans la mesure où le paragraphe II *bis* de l'article offre la possibilité au contribuable français d'échapper à la présomption d'évasion en établissant que les opérations de la société établie hors de France « n'ont pas principalement pour effet de permettre la localisation de bénéfices dans un État ou territoire où il est soumis à un régime fiscal privilégié ». Cette condition sera réputée remplie si l'entreprise établie hors de France « a principalement une activité industrielle ou commerciale effective… et réalise ses opérations de façon prépondérante sur le marché local ». L'exigence est double et comme telle difficile à satisfaire : ainsi n'y satisfera pas une filiale de production établie dans un paradis fiscal de la zone caraïbe mais destinée à fournir le marché nord-américain.

928 Cette rédaction, issue de la loi de finances pour 2005, est applicable depuis le 1er janvier 2006. Elle avait été rendue nécessaire par un arrêt d'assemblée du 28 juin 2002 (*Schneider Electric*, req. 232 276, *RJF* 10/2002, n° 1080 ; v. ss 912), dans lequel le Conseil d'État avait déclaré cet article inapplicable à une situation régie par une convention fiscale bilatérale qui ne prévoyait pas expressément son application. Il n'était pas davantage conforme au principe communautaire de la liberté d'établissement ni à celui de la liberté de circulation des capitaux. Le texte nouveau n'est pas

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2024219986:88461521:196.75.167.3:1580349

applicable si l'entité étrangère est établie dans un État de l'Union, sauf pour l'Administration à prouver le caractère artificiel du montage détecté. Parallèlement, l'Administration fiscale française a obtenu l'introduction dans plusieurs conventions bilatérales d'une clause expresse d'applicabilité de cet article.

C. La taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales

929 Elle est posée par les articles 990 D à G du CGI. Perçue chaque année au taux de 3 % elle a pour finalité de débusquer les résidents français qui occupent un immeuble en France ou en perçoivent les loyers en échappant personnellement aux impositions françaises normalement dues : le détour par une personne morale dissimulée dans un paradis fiscal leur permet de ne pas supporter la taxe foncière, l'impôt de solidarité sur la fortune le cas échéant, ainsi que l'impôt sur le revenu foncier s'ils donnent l'immeuble en location. La taxe de 3 % ambitionne d'absorber l'essentiel du revenu potentiel de l'immeuble mais le champ d'application que lui impartissait l'administration fiscale s'est trouvé limité par la jurisprudence (CJCE 11 oct. 2007, *Sté Elisa*, aff. C-451/05). Dorénavant la société échappera à cette taxe si son activité en France n'est pas à prépondérance immobilière, ou bien si elle a son siège dans un État lié à la France par une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et révèle l'identité véritable de ses associés.

930 En dehors de ces situations la taxe s'applique et l'article 990 G prend soin de préciser qu'elle n'est pas déductible de l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés. La sanction est alors substantielle et dissuasive.

D. L'imposition en France des sociétés d'artistes

931 Elle est organisée depuis 1972 par l'article 155 A du Code. Chaque fois que la prestation en France d'une vedette du monde de la musique, du sport ou du cinéma donne lieu à rémunération au profit d'une société étrangère, la loi présume que ce flux financier appartient en réalité au prestataire vedette, cette somme sera par

international.scholarvox.com:NCC Nazarene:1025767108:88866196:102.235.128.30349

conséquent imposable en France au nom de ce dernier, même s'il est domicilié hors de France. La présomption ne pourra être ruinée qu'en apportant la preuve que la personne morale étrangère exerce, « de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services », elle est en revanche irréfragable lorsque cette personne morale est établie dans un État à fiscalité privilégiée.

932 L'artiste qui se produit en France sera ainsi imposé en France sur la totalité des sommes rémunérant ses prestations, y compris pour l'exploitation de son droit à l'image (CE 28 mars 2008, *Aznavour*, *Dr. fisc.* 2008, n° 17, comm. 293, concl. C. Landais).

933 L'originalité de ces dispositions ne vient ni de leur existence ni de leur organisation – que l'on retrouve chez tous les partenaires de la France – mais de la dimension exceptionnellement mondialiste qu'elles apportent au régime français d'imposition des bénéfices. Les clauses conventionnelles d'assistance administrative permettent d'organiser une application coordonnée de ces mesures nationales, alors que pour la chasse aux prix de transfert la coordination est multilatérale mais peine à fonctionner à raison des enjeux.

E. Le régime des États et territoires non coopératifs (ETNC)

934 Dans la foulée de la résolution du G20 prise à Londres le 2 avril 2009, d'agir contre les juridictions non coopératives et la réactivation par l'OCDE des listes (noire et grise) établies par elle, le législateur a introduit en France cette notion à compter de 2010, codifiée à l'article 238-0 A du CGI, dans un but de dissuasion. Un État ou territoire est qualifié de non coopératif si trois conditions cumulatives sont réunies :

– il n'est pas membre de l'Union européenne ;

– il a fait l'objet d'une évaluation par l'OCDE en matière d'échange d'informations à des fins de vérification de la transparence et de l'échange d'informations ;

– il n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant d'échanger tout renseignement néces-

internationalscholarvox.com:ENCG Marrakech:2022442298:88866361:196.112.235.15:1587390349

saire à l'application de la législation fiscale des parties, ni signé avec au moins douze autres États ou territoires une telle convention.

935 Ainsi, tout État figurant sur la liste grise de l'OCDE (il n'y a plus de liste noire) est considéré comme un ETNC, figurant sur une liste établie annuellement par décret. Celle publiée en 2016 comprend le Botswana, le sultanat de Brunei, le Guatemala, les îles Marshall, Nauru, Niue et Panama. La sortie de cette liste s'effectue moyennant la signature d'une convention avec la France – il est aisé d'en signer une avec douze autres paradis ! – puisque ces deux séries de démarches entraineront l'effacement de la liste grise.

936 Vis-à-vis d'un ETNC, la présomption posée par les articles déjà évoqués est alourdie. Ainsi, la preuve exigée du contribuable relativement au caractère normal de l'opération est renforcée dans le cadre des articles 209 B, 123 *bis* et 238 A, tandis que l'obligation documentaire exigée en matière de prix de transfert est augmentée. Le Conseil constitutionnel estime que ces dispositifs poursuivent un but de lutte contre la fraude fiscale, et la différence de traitement qui en résulte pour une société établie dans un ETNC ne méconnaît pas le principe d'égalité devant la loi, à la condition que le contribuable soit admis à apporter la preuve de l'absence d'intention frauduleuse (Cons. const., Décis. n° 2014-437 QPC du 20 janv. 2015).

§ 2. La chasse aux prix de transfert

937 L'expression désigne la technique de délocalisation de la marge bénéficiaire vers un territoire moins imposé à laquelle procède un groupe multinational, soit en obligeant une filiale de production à vendre à bas prix ses produits à une société sœur installée dans un État à imposition plus légère, soit en interposant une filiale implantée dans un paradis fiscal, qui achètera bon marché à la filiale de production et revendra cher, dans un autre État, à la filiale de commercialisation.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1925571188866:196:192:25:1587300349

938 L'effet recherché est ici l'optimisation fiscale, il peut parfois relever d'une autre stratégie, financière ou boursière par exemple. Pour l'administration fiscale lésée cette pratique est intolérable puisqu'elle aboutit à faire échapper à l'impôt national un flux qui avait vocation à y être soumis du fait de son origine géographique. La parade est donnée par la législation nationale (**A**) mais les conséquences du phénomène sont suffisamment perverses à l'échelle mondiale pour que l'OCDE s'en préoccupe (**B**). L'Union s'en est occupée de manière plus technique (**C**). L'intensification des échanges appelle des solutions d'agrément administratif (**D**).

A. La réintégration du transfert indirect de bénéfice

939 Ce transfert est réprimé par l'article 57 du Code, qui fournit au fisc une véritable méthodologie d'action.

940 Pour l'appliquer l'administration doit établir l'existence de liens de dépendance entre une entreprise française et une entreprise étrangère qu'elle contrôle ou qui la contrôle, soit en droit soit en fait ; la preuve est inutile si la société est implantée dans un paradis fiscal. Elle doit ensuite établir que l'entreprise française a opéré, au profit de son partenaire étranger, un transfert de bénéfices. Si, au cours d'une vérification de comptabilité, elle réunit des éléments qui laissent présumer ce transfert, alors l'article L. 13 B du Livre des procédures fiscales lui permet d'interroger, de manière plus inquisitoriale, l'entreprise concernée pour déterminer la régularité de ses méthodes.

941 Le transfert peut prendre la forme d'achats à prix majorés ou de ventes à prix minorés mais aussi d'une rémunération anormale de prestations de services telles que règlement de commissions ou de redevances excessives, ou bien prestation gratuite de services.

942 Cette deuxième condition donne lieu à de nombreux conflits entre administration et contribuables puisqu'il s'agit d'apprécier une situation de fait. L'administration doit apporter la preuve en comparant « avec des entreprises similaires exploitées normalement », tandis que le contribuable réfutera la pertinence de la comparaison en invoquant la spécificité de sa situation et son libre arbitre pour apprécier le contexte économique (CE 16 mars

2016, n° 372372, *Sté Amycel France*, concl. F. Aladjidi, note C. Siberztein et Ngûyen-Lapierre, *Dr. fisc.* 2016, comm. 639). Ainsi, la société française peut avoir intérêt à vendre à prix coûtant à une filiale étrangère pour permettre à celle-ci de conquérir une place sur le marché et lui fournir ainsi l'opportunité de commercialiser des pièces détachées à forte marge. La jurisprudence est extrêmement abondante sur cette question, elle révèle la difficulté pour le fisc à démêler l'écheveau des affaires transnationales pour y dégager des pratiques illicites. Le prix des produits comme la rémunération des services ne sont pas uniformes et le contribuable insistera sur la complexité des relations qu'il entretient avec ses partenaires pour justifier le montant convenu. La législation a considérablement renforcé les obligations documentaires pesant sur les sociétés, afin de donner à l'administration une connaissance plus fine de leurs échanges et de leur politique de prix.

943 Si la démonstration de l'administration est fondée, elle redresse le bénéfice imposable en France du montant transféré.

B. L'intervention de l'OCDE

944 Elle se situe en deux temps successifs. Elle a d'abord été provoquée par les dangers générés par la simple juxtaposition de législations nationales en la matière. En effet la répression des prix de transfert suppose un accord des États sur la méthodologie (**1**) mais aussi sur les conséquences de son application (**2**). Et puis, depuis 2014, elle développe une méthodologie plus radicale et plus ambitieuse (**3**).

1. Méthodologie

945 Les méthodes de travail adoptées par chaque administration fiscale nationale se caractérisent par une diversité certaine, et l'appareil légal et réglementaire adopté par le Congrès des États-Unis depuis 1986 a permis le développement d'une pratique brutale de l'administration fédérale du revenu (IRS) à l'égard des filiales américaines de sociétés étrangères. L'ampleur de la présomption de fraude pesant sur elles les a conduites à saisir leurs gouvernements et c'est au sein de l'OCDE qu'un travail méthodologique important a permis de limiter les conséquences de cette offensive.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1029417229:88861316:2.1.253.173:1587300349

946 Le travail accompli par l'OCDE depuis 1994, et notamment en 2008, consiste d'abord à dresser le catalogue des méthodes de détermination du prix de référence pour apprécier s'il y a transfert : c'est d'abord la méthode comparative du marché de pleine concurrence, qui permet de retrouver le prix qui serait pratiqué pour des transactions comparables entre entreprises indépendantes, c'est également la méthode du prix de revente, qui part du prix de vente final pour en déduire la marge que l'opérateur aurait dû prendre, c'est encore la méthode du prix de revient majoré, qui part du coût de production pour y ajouter la marge bénéficiaire normale qui doit revenir à l'opérateur.

947 De façon pragmatique l'OCDE ajoute que la liste n'est pas exhaustive et que l'administration peut avoir recours à une autre méthode, pourvu qu'elle soit admissible. L'organisation prêche en effet la prudence vis-à-vis d'arrangements de prix anciens entre des entreprises associées. L'influence américaine oriente néanmoins les conclusions de l'OCDE en privilégiant la comparaison des profits plutôt que celle des prix et en suggérant la conclusion d'accords préalables entre l'entreprise et le fisc.

2. Conséquences

948 La logique de la répression des prix de transfert implique deux entreprises et deux États. Si le premier État redresse le prix de transfert il augmente le bénéfice imposable de son contribuable, corrélativement la société partenaire installée dans un autre État sera fondée à réclamer à ce dernier une réduction de sa base imposable, soit parce qu'elle est dorénavant réputée avoir acquis ses produits à un prix plus élevé soit parce qu'elle est considérée comme les ayant vendus à un prix moins rémunérateur que dans le schéma initial. En d'autres termes le groupe auquel appartiennent les deux sociétés stigmatise le phénomène de double imposition qui résulte de la répression des prix de transfert par une des administrations fiscales. L'OCDE invite les États à procéder à cet ajustement, qui suscitera quelque réticence à diminuer ainsi ses rentrées d'impôt sur les bénéfices. En poussant plus loin l'analyse l'OCDE montre que cet ajustement fiscal n'est pas suffisant puisque les fonds illégalement transférés dans un autre État

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022847299:88866131:196.112.235.158:1580730349

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022557219:88661619:196.203.54:1588730349

n'ont pas réintégré l'entreprise qui les a irrégulièrement versés. Elle suggère de les traiter comme une distribution de bénéfices, qui subiront alors une retenue à la source imputable sur l'impôt dû dans l'État d'arrivée.

3. De nouvelles ambitions

949 À la demande du G 20, l'OCDE développe, depuis 2014, un programme dénommé BEPS (pour « *Base erosion and profit shifting* »). Il prend la forme de quinze mesures destinées à augmenter les obligations documentaires des entreprises et à organiser un meilleur échange d'informations sur la question entre les États, notamment au moyen d'une convention multilatérale qui viendrait s'articuler sur les conventions bilatérales existantes. Le programme est impressionnant par son ambition mais ses conditions d'application suscitent de vifs débats.

C. L'intervention de l'Union européenne

950 Elle est aussi intervenue, mais de manière plus modeste, en faisant ratifier par les États membres une convention multilatérale en date du 23 juillet 1990. Quoiqu'échappant au contrôle de la Cour de justice, celle-ci oblige les États de l'Union à consentir aux entreprises l'élimination de toutes les doubles impositions, au travers d'une procédure amiable entre les États ou, à défaut, au moyen d'une procédure d'arbitrage, réactivée en 2004. Le forum des administrations et des contribuables, réuni régulièrement par la Commission, a le mérite de prévenir les litiges ou de leur trouver une solution, laquelle donne lieu à publication, gage d'une sécurité juridique pour les opérateurs.

La Commission fait application du régime des aides (TFUE, art. 107) pour renforcer son contrôle sur les « *rulings* » consentis par certains États membres, qui aboutissent à une délocalisation de la marge bénéficiaire des entreprises et à une sous-imposition de celle-ci. Des procédures sont pendantes devant la Cour de justice, qui impliquent Fiat et le Luxembourg, Starbucks et les Pays-Bas, Apple et l'Irlande. La directive n° 2015/2376 UE du Conseil, du 8 décembre 2015, fait obligation aux États membres, depuis le

1er janvier 2017, de communiquer entre eux tous les « *rulings* » qu'ils signent avec les entreprises en matière transfrontalière.

La directive n° 2016/1164 UE du Conseil, du 12 juillet 2016, met en place, à compter du 1er janvier 2019, un niveau minimal de protection de l'assiette d'IS de chaque État membre, dans le droit fil du Protocole BEPS. Pour ce faire, elle limite la déduction des intérêts d'emprunt à 30 % de l'EBITDA, impose la plus-value latente constatée à l'occasion de l'expatriation d'une immobilisation et limite les abus, notamment des sociétés étrangères contrôlées.

D. La possibilité d'accords préalables

951 Aux termes de l'article L. 80 B, 7° du LPF, une entreprise qui réalise des opérations transfrontalières a la possibilité de solliciter de l'administration la conclusion d'un accord préalable sur la méthode de détermination des prix qui s'appliquera lors des futures transactions avec ses sociétés sœurs.

Ainsi la globalisation et la crise financière ont entraîné une combativité plus grande des États, qui semblent désireux de coopérer davantage dans le cadre que leur offre l'OCDE. Plane aussi sur ces différents travaux l'ombre portée de la législation américaine dite « FATCA » (pour « *Foreign Account Tax Compliance Act* ») qui, en vigueur depuis le 1er juillet 2014, oblige chaque établissement financier dans le monde à communiquer à l'administration fédérale du revenu (IRS) les données relatives aux comptes ouverts par un ressortissant américain. Les États-Unis retiennent en effet le critère de la nationalité – en plus de la résidence – pour assujettir à l'impôt sur le revenu. L'application de cette mesure passe le plus souvent par des accords avec les États concernés.

Bibliographie

Ardouin (Jérôme), « Incompatibilité de l'ancien article 209 B du CGI avec la liberté d'établissement, sauf en cas de montage purement artificiel », *Dr. fisc.* 2014, n° 38, comm. 536.

Bergeres (Maurice-Christian), « Des fissures dans le régime du bénéfice mondial consolidé », *Dr. fisc.* 2005, n° 13, p. 638 à 643.

international.scholarvox.com:None:2147219:88866161:91.122.31.158:1580330349

Castagnede (Bernard), « Évolution et cohérence des règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés », *RFPP* 1999, nº 68, p. 277 à 299.

Delaunay (Benoît) (dir.), « Actualité et enjeux de l'optimisation fiscale internationale », *Dr. fisc.* 2013, nº 39, comm. 436 à 441.

Dibout (Patrick), « L'article 209 B et les conventions fiscales internationales », *Dr. fisc.* 2001, nº 10, comm. 207.

Dieu (Frédéric), « L'imposition "anti-célébrités" définitivement confortée par le Conseil constitutionnel ? », note sous Cons. const., Décis. nº 2010-70 QPC du 26 nov. 2010, *M. Moreau*, *Dr. fisc.* 2011, nº 6, comm. 209.

Escaut (Pierre), « Les méthodes de détermination des prix de transfert : critères et modalités d'application », *Dr. fisc.* 2004, nº 3, p. 162 à 168.

Fouquet (Olivier), « La lutte contre les paradis fiscaux : résurrection de l'article 209 B », *Rev. adm.* 2005, nº 343, p. 49 à 51.

Israel (Hervé) et Bouhors (Thomas), « Contentieux en matière de prix de transfert : quelles leçons faut-il tirer de la jurisprudence ? », *Dr. fisc.* 2005, nº 9 p. 481 à 487.

Juilhard (Philippe) et de L'Estoile-Campi (Agnès), « Waterloo, morne plaine. L'article 209 B après l'arrêt *Schneider* », *RJF* 2003, nº 2, p. 113.

Lambert (Thierry) (dir.), *La fin des paradis fiscaux ?*, Montchrestien, coll. « Grands colloques », 2011, 227 p.

Lambert (Thierry), « Paradis fiscaux. Dépasser l'échange d'informations », *Gestion & finances publiques*, 2013, nº 8-9, p. 22 à 30.

Lasserre-Capdeville (Jérôme), « La FATCA » in *Fraude et évasion fiscale : état des lieux et moyens de lutte*, Joly Éditions, 2015, pp. 61-69.

Mardiere (Christophe de la), « L'article 155 A du CGI est-il conforme au droit de l'UE ? », note sous CAA Lyon 23 nov. 2010, *M. Edmilson de Moraes*, concl. Monnier et CAA Douai 14 déc. 2010, *M. et Mme Deschilder*, concl. Patrick Mine, *Dr. fisc.* 2011, nº 4, comm. 132 et 133.

MAUBLANC (Jean-Pierre), « La taxe annuelle de 3 % due par certaines sociétés possédant des immeubles en France », *AJPI* 1999, n° 11, p. 1017 à 1023.

MELOT (Nicolas), « Territorialité et mondialité de l'impôt le droit américain un modèle pour la France », *L'Année fiscale*, 2003, p. 129 à 176.

Ministre du budget, des comptes publics et la fonction publique, « Rapport sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale par le biais des paradis fiscaux », *Dr. fisc.* 2008, n° 16, p. 7 à 15.

OLLEON (Laurent), « Article 209 B et conventions fiscales internationales : après les ténèbres la lumière », *RJF* 2002, n° 10, p. 755 à 759.

OUDENOT (Philippe), « La prise en compte des bénéfices réalisés dans un pays à fiscalité privilégié : état des lieux de l'article 209 B », *Dr. fisc.* 2014, n° 38, comm. 528.

PIERRE (Jean-Luc) « La territorialité de l'impôt sur les sociétés en droit interne pour les personnes morales étrangères », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 643 à 654.

PRAT (Olivier-Pierre) et Janvier (Cyril), *Petit dictionnaire de la fraude fiscale*, Dalloz, 2011, 288 p.

SILBERZTEIN (Caroline), « La révision des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert », *Dr. fisc.* 2010, n° 39, comm. 501.

TUROT (Jérôme), « L'article 209 B est-il soluble dans le droit communautaire ? », *RJF* 1998, n° 12, p. 940.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1002441729:88866131:196.12.235.115:1587390349

CHAPITRE 4

La détermination du résultat imposable

952 Cette détermination doit être envisagée sous l'angle de sa spécificité par rapport aux règles applicables aux BIC (v. ss 289) puisque sa trame générale est identique pour les deux impôts. Toutefois l'envergure même d'une société commerciale et les possibilités d'action qui lui sont données vont lui permettre d'amplifier la souplesse que les textes confèrent déjà à la détermination de son résultat imposable. Lorsqu'il était directeur général des impôts Dominique de la Martinière enseignait à ses étudiants que l'assujettissement à l'IS était un acte très largement volontaire !

953 Au-delà du paradoxe apparent il voulait montrer que les textes fondateurs de cet impôt se sont donnés comme ambition d'inciter au renforcement du tissu économique français, par le développement de mesures qui offrent à l'entrepreneur des possibilités d'optimisation fiscale en toute légalité, dans le dessein d'augmenter les investissements productifs dont la déductibilité limitera les rentrées de l'impôt mais qui doperont l'économie en créant un effet de levier dont les retombées finiront aussi par être fiscales. À l'intérieur de cette ambition macroéconomique chaque société pourra déterminer son résultat fiscal avec une marge de choix substantielle (CE 23 janv. 2015, n° 369214, *SAS Rottapharm*,

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1092547219:88866161:196.112.23.54:1587300349

Dr. fisc. 2015, n° 16, comm. 268, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note A. de Massiac et R. Bagdassarian).

954 L'originalité de l'impôt sur les sociétés apparaît ici au travers de six régimes qui lui sont spécifiques ou qui connaissent avec lui leur véritable épanouissement. Ce sont respectivement les conséquences de la présomption de commercialité (SECTION 1), le régime des plus-values et moins-values (SECTION 2), le régime des participations (SECTION 3), la déductibilité des intérêts sur comptes courants d'associés (SECTION 4), le traitement des rémunérations excessives et des distributions déguisées (SECTION 5), ainsi que les régimes de participation et d'intéressement (SECTION 6).

Section 1
Les conséquences de la présomption de commercialité

955 Elles sont simples : puisque toutes les activités exercées par la société sont présumées commerciales, les règles présidant à la détermination du résultat y afférent seront les règles applicables aux activités commerciales, qui sont identiques aux règles en vigueur pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux (v. ss 289). C'est la comptabilité d'engagement qui sera seule en vigueur et le résultat sera par conséquent déterminé en tenant compte des créances acquises, sous déduction des dettes certaines.

Section 2
Le régime des plus-values et des moins-values

956 Il est partiellement spécifique. Alors que le régime du court terme est identique à celui applicable dans le cadre des BIC (v. ss 522)

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022547219:88866163:196.112.235.155:1587370349

– la plus-value nette est ajoutée au résultat imposable de l'exercice (elle ne peut pas être étalée sur trois ans), tandis que la moins-value nette à court terme est imputée sur le résultat imposable – le régime du long terme est sensiblement différent.

§ 1. Les plus-values nettes à long terme

957 Elles ont un domaine limité à la cession de parts de fonds communs de placement à risques, au résultat net des concessions de licences d'exploitation de brevet, d'inventions brevetables ou de procédés de fabrication et aux dividendes reçus des sociétés de capital-risque lorsque ceux-ci sont prélevés sur des produits ou plus-values réalisés au cours des quatre derniers exercices à l'occasion de la cession de titres détenus depuis au moins deux ans. Depuis cette date, les plus-values nettes à long terme réalisées à l'occasion de la cession de titres de participation sont exonérées, à l'issue d'une détention de deux ans et sous réserve de la taxation au taux normal de l'IS d'une quote-part de frais et charges de 5 %.

958 Le taux d'imposition des plus-values à long terme est de 15 %. Le bénéfice de ce régime est subordonné à la détention, pendant au moins deux ans, des titres de participation et à la détention pendant au moins cinq ans des parts de fonds communs de placement à risques. S'agissant des dividendes distribués par des sociétés de capital-risque (SCR), leur distribution doit être prélevée sur des plus-values nettes provenant de certains titres détenus par la SCR depuis au moins deux ans. S'agissant des produits de la propriété industrielle, aucune durée minimale de détention n'est exigée.

959 Toutes les autres plus-values sur cession d'éléments d'actif réalisées par les entreprises soumises à l'IS sont taxées au régime des plus-values à court terme, c'est-à-dire comprises dans le résultat ordinaire de l'exercice en cours lors de leur réalisation, avec imputation des moins-values sur le bénéfice d'exploitation ou intégration au déficit reportable dans les conditions de droit commun.

international.scholarvox.com:None:2115873490:88866061:196.112.23.5:1581730349

§ 2. Les moins-values nettes à long terme

960 Traditionnellement, elles s'imputaient sur les plus-values à long terme réalisées au cours des dix exercices suivants. Si l'entreprise cessait son activité, ces moins-values pouvaient s'imputer sur le résultat de l'exercice, et dans la limite du rapport existant entre le taux d'imposition des plus-values à long terme et le taux de l'IS alors en vigueur. Dorénavant, les moins-values restant à reporter à l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2006 peuvent être imputées sur les plus-values nettes à long terme taxées au taux de 15 %. Ce n'est que si l'entreprise cesse son activité que ces moins-values pourront s'imputer sur le résultat de l'exercice, mais dans la limite du rapport existant entre le taux d'imposition des plus-values à long terme et le taux de l'IS alors en vigueur. Ce rapport est à l'heure actuelle de 15/33,33, c'est dans cette proportion que les moins-values à long terme pourront s'imputer sur le résultat du dernier exercice.

Section 3

Le régime des participations

961 Ce régime régit le portefeuille de titres que détient la société, composé d'actions ou de parts d'autres sociétés, ou bien d'obligations. La société va pouvoir bénéficier du régime de l'imputation des crédits d'impôts (**§ 1**) et subir un régime spécifique pour le traitement fiscal des plus-values réalisées sur la cession de ces titres (**§ 2**).

§ 1. Les conditions d'imputation des crédits d'impôt

962 Ces conditions sont partiellement originales (v. ss 1029). Chaque fois que la société perçoit des revenus mobiliers assortis d'un crédit d'impôt, elle a l'obligation d'intégrer ces certificats dans son

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022557716:88861196:41.248.241.158:1587700349

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:02442283866:1106112235:887390349

résultat imposable mais elle est autorisée à retrancher ensuite leur contre-valeur du montant de l'IS dont elle est redevable : la logique d'un crédit d'impôt est bien de s'imputer sur l'impôt dû.

963 Ce crédit d'impôt correspondra à une retenue à la source effectuée par le Trésor de l'État de la source sur le revenu mobilier au moment de sa distribution : dividende versé par une société étrangère mais aussi produits de bons de caisse ou d'obligations français. L'imputation de ces certificats ne s'effectue qu'à concurrence de l'IS dû par la société, au-delà le contribuable ne pourra pas obtenir le remboursement de l'excédent ni en obtenir le report sur l'exercice suivant. Si les dividendes sont en provenance d'une filiale c'est alors un régime dérogatoire qui s'applique (v. ss 1053). Si la convention passée par la France prévoit que ce crédit d'impôt s'impute sur l'impôt dû en France, le juge fiscal estime qu'en cas d'absence d'impôt dû pour cause de déficit, le droit à imputation est perdu, autrement dit l'application de la convention peut engendrer une situation plus rigoureuse pour le contribuable et générer une situation de double imposition, à l'encontre de ses objectifs affichés (CE 12 mars 2014, *Sté Céline*, n° 362528) (v. ss 916).

§ 2. Le régime des plus-values sur cession de titres

964 Il s'agit d'un régime plutôt rigoureux, qui distingue selon que ces titres sont de simples placements (**B**) ou peuvent être qualifiés de titres de participation (**A**).

A. Les titres de participation

965 Ils correspondent à des titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment pour exercer une influence sur cette société ou pour en détenir le contrôle. En principe, la détention doit être d'au moins 10 % du capital. Sont assimilés à cette catégorie certains titres de capital-risque détenus depuis au moins cinq ans : les parts de fonds communs de place-

ment à risques (FCPR) et les parts de sociétés de capital-risque (SCR). Si la cession de ces titres intervient plus de deux ans après l'acquisition, la plus-value générée est dorénavant exonérée.

B. Les titres de placement

966 Ils recouvrent toutes les autres formes de détention. La plus-value réalisée à l'occasion de la cession sera considérée comme le fruit d'une activité normale de la société et imposée par conséquent comme un bénéfice ordinaire, au taux de l'impôt sur les sociétés (v. ss 1014).

Section 4
La déductibilité limitée des charges financières

967 La générosité du régime français de déductibilité des charges financières semble avoir provoqué deux conséquences négatives. Elle a d'abord incité les entreprises à s'endetter plutôt qu'à renforcer leurs fonds propres, et elle a certainement contribué à inciter certains groupes à localiser en France l'essentiel de leur endettement. Le législateur a porté réforme pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, en posant une mesure générale de plafonnement de cette déductibilité (CGI, art. 212 *bis*), Le dispositif s'articule en cascade, de la manière suivante.

Aux termes de l'article 212, I, du CGI, l'entreprise ne peut déduire les intérêts servis à une société liée (directement ou indirectement) que dans les limites des taux du marché. Si la société versante est sous-capitalisée au sens de l'article 212, II, la fraction excédentaire des intérêts (si elle est supérieure à 150 000 euros) est rapportée au résultat de l'exercice de l'emprunteur, et celle-ci ne pourra la déduire qu'au titre des exercices suivants, dans la limite du seuil de 25 % du résultat courant avant impôts.

968 L'article 209, IX, prohibe la déduction des charges liées à l'acquisition de titres de participation, lorsque la société ne peut démontrer

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1922511223:88866161:196.121.23.54:1587390349

que les décisions relatives à ces titres sont effectivement prises par elle mais par une société liée établie hors de France.

969 Enfin, pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2014, l'article 212 bis a posé une mesure générale de plafonnement de cette déductibilité, selon laquelle les charges financières nettes, supportées par une société soumise à l'IS, ne sont déductibles qu'à hauteur de 75 % de leur montant. Ce plafonnement s'applique aux sociétés dont le montant des charges financières nettes est égal ou supérieur à 3 millions d'euros. Lorsque ce seuil est atteint, le plafonnement s'applique aux charges financières totales, dès le premier euro. La réintégration comptable s'effectue alors sur 25 % de ces charges.

970 Les différents dispositifs de plafonnement s'appliquent dans l'ordre qui vient d'être décrit. Les charges financières qui ont déjà donné lieu à réintégration n'entrent pas dans la mesure de plafonnement général de l'article 212 *bis*, mais elles sont prises en compte pour calculer le seuil de 3 millions d'euros.

Section 5
La déductibilité des intérêts sur comptes courants d'associés

971 Elle est limitée par le législateur fiscal, soucieux d'enrayer leur développement. La pratique des comptes courants fragilise en effet les entreprises (**A**) et l'article 212 du CGI réduira considérablement l'intérêt fiscal de cette pratique (**B**).

A. Les comptes courants représentent une aide aux entreprises

972 Mais cette aide est quelque peu en forme de cadeau empoisonné. La législation sur les sociétés autorise chaque associé à détenir un compte courant créditeur, alimenté au moyen de liquidités qu'il met à la disposition de la société, par exemple une fraction de ses

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022442298:88866621:196.200.156.1:1587390349

rémunérations s'il en est dirigeant. L'intention est louable puisque ces sommes permettent de satisfaire une partie des besoins de financement de la société mais elle est perverse pour la société (**1**) et dans une moindre mesure pour l'associé (**2**).

1. Les risques pour la société

973 L'avance ainsi consentie à la société se distingue de l'augmentation de capital, qui constitue le mode normal d'autofinancement de l'entreprise, par son caractère volatil : l'associé peut retirer ses fonds avec la même facilité qu'il les a déposés. La société s'en trouve fragilisée dans ses projets de développement puisqu'elle ne peut pas s'appuyer sur un financement stable, l'avance en compte courant s'analyse comme un prêt mais dont le terme est incertain. Dans la pratique, la stabilité des comptes courants dépendra de la qualité de la préoccupation que les associés entretiennent sur le devenir de la société, si toutefois cette dernière affronte des difficultés importantes il est probable que les associés chercheront à récupérer le montant de leur compte courant avant le dépôt de bilan, démarche qu'ils ne peuvent entreprendre avec les montants qu'ils ont investis directement dans le capital, en actions ou en parts sociales.

Le seul avantage que la société retire de ce mode de financement est la déductibilité, de son résultat imposable, d'une fraction de la rémunération qu'elle verse pour la mise à disposition de ces sommes, alors qu'il est exceptionnel pour elle de pouvoir déduire les dividendes qu'elle distribue.

2. Les risques pour l'associé

974 L'associé sera rémunéré par la société au titre des sommes qu'il met ainsi à sa disposition (ce n'est pas une obligation). Par ce montage il aide au développement de la société, sans que son épargne devienne plus captive que dans un placement financier ordinaire. Cette souplesse n'est pas exempte de défauts pour lui : les sommes ainsi mises en compte n'étant pas considérées comme du capital elles n'entreront pas en compte pour le calcul de la plus-value lorsqu'il viendra à céder ses titres, et cette plus-value sera par conséquent déterminée par rapport à une valeur d'origine très faible qui sera celle des actions ou des parts *stricto sensu.*

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022547719:88866161:196.1.23.54:1587390349

Dans le même esprit, au regard de l'impôt de solidarité sur la fortune les sommes mises en compte courant ne sont pas considérées comme un actif professionnel exonéré mais comme un placement financier assujetti. Le régime des intérêts est également rigoureux.

B. La déductibilité de ces intérêts est limitée par les articles 39, 1-3, et 212 du Code général des impôts

975 Ils traduisent clairement la volonté du législateur de cantonner ce type de concours à un supplément de financement par rapport aux besoins vitaux de l'entreprise.

Pour atteindre ce but, quatre limitations sont posées :

1. La rémunération des comptes courants n'ouvre droit à déduction des résultats que si le capital social est entièrement libéré

976 Sinon, il serait en effet tentant pour les associés de différer jusqu'au terme légal (de cinq ans pour les sociétés anonymes) le versement du solde de leur apport en capital et de le placer en compte courant : ils percevraient ainsi une rémunération plus assurée qu'un dividende et cette rémunération serait déductible pour la société.

2. Le taux maximum des intérêts déductibles est fixé par référence au marché

977 Le taux maximum des intérêts déductibles est fixé par référence au marché, puisqu'il est égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans. Calculé par la Banque de France sur une périodicité trimestrielle, il est publié au *Journal officiel* à l'initiative de la direction du Trésor dans la deuxième quinzaine du dernier mois de chaque trimestre civil. Le taux ainsi déterminé s'applique à l'ensemble des intérêts qui ont couru au cours de l'exercice. Au titre de 2016, il s'est élevé respectivement pour chaque trimestre à 2,19 %, 2,08 %, 1,98 % et 1,85 %, soit 2,03 % pour un exercice coïncidant avec l'année civile (1,97 % pour un exercice clôturé au 30 mars 2017).

3. Plafonnement de la déduction des intérêts en fonction du capital social

978 La troisième limitation ne vise que les comptes des dirigeants et des associés majoritaires. Les intérêts servis en rémunération des sommes qu'ils déposent en compte courant ne sont déductibles que pour la fraction de ces sommes n'excédant pas une fois et demie le capital social. Ce plafond est apprécié globalement, c'est-à-dire pour l'ensemble des personnes concernées. Ainsi, pour une société anonyme au capital de 60 000 euros, les intérêts servis à l'ensemble formé par les dirigeants et/ou l'actionnaire majoritaire ne seront déductibles que pour la fraction du total de leurs comptes courants n'excédant pas 90 000 euros.

Cette limitation ne jouera pas toutefois pour les avances consenties par une société-mère à sa filiale, ni pour les sommes que l'actionnaire dépose sur un compte bloqué, en s'engageant à les incorporer au capital dans un délai de cinq ans.

4. Plafonnement de la déduction en cas de sous-capitalisation

979 La quatrième limitation concerne la déduction des intérêts, versés par une société soumise à l'impôt sur les sociétés et sous-capitalisée, à des entreprises liées au sens de l'article 39-1-2° du CGI (existence de liens de dépendance par détention de la majorité du capital social, par exercice du pouvoir de décision ou par domination d'une même tierce entreprise). Les intérêts doivent alors être réintégrés lorsque trois critères sont cumulativement remplis :

– les liquidités consenties par l'entreprise liée excèdent une limite fixée à une fois et demie le montant des capitaux propres de la société ;

– le montant des intérêts servis à ces entreprises excède 25 % de son résultat courant avant impôt ;

– le montant des intérêts versés à des sociétés liées excède celui des intérêts reçus de ces mêmes sociétés.

980 Dans ce cas, la fraction des intérêts excédant la plus élevée des trois limites précitées est rapportée au résultat, si cette fraction excédentaire dépasse 150 000 euros, à moins que l'entreprise ne démontre que son endettement global est inférieur ou égal à celui du groupe auquel elle appartient.

international.scholarvox.com:ENCG Tanger:2120256719:88866161:196.12.235.218:1587130349

981 Telles sont les mesures par lesquelles le législateur fiscal contribue à la lutte contre la sous-capitalisation des sociétés françaises. La limitation du droit à déduction dissuade les associés et les sociétés de développer à l'excès ce procédé de financement, il ne les en empêche pas, simplement la fraction de l'intérêt qui excède les limites légales sera soumise à l'impôt sur les sociétés puis sera qualifiée de distribution déguisée de bénéfice et taxée comme telle chez le bénéficiaire. Autrement dit elle sera surimposée.

Section 6
Le traitement des distributions déguisées

982 Il procède de la même logique. Le fisc veille à ce que la détermination du résultat imposable de l'entreprise ne lui permette pas de déduire des dépenses prohibées. Si une opération de contrôle lui permet d'en détecter certaines, l'administration, non seulement les réintégrera dans le résultat imposable de la société mais redressera également le revenu imposable de la personne bénéficiaire de cette dépense. Si la société refuse de lui révéler l'identité de celle-ci, la société devra assumer en outre la charge de cette imposition sous forme d'une amende fiscale. Le coût fiscal d'une telle dépense dépasse alors sa valeur nominale, il est difficile d'être plus dissuasif.

983 Outre les intérêts excédentaires des comptes courants d'associés (v. ss 979), quatre catégories de dépenses sont particulièrement visées. Ce sont respectivement les rémunérations excessives des dirigeants (**§ 1**), les dépenses de caractère somptuaire (**§ 2**), les jetons de présence non déductibles (**§ 3**) mais aussi les conséquences d'un acte anormal de gestion (**§ 4**).

international.scholarvox.com:NCE Marrakech:1022442298:88866:196.122.22.54:1587300349

§ 1. Les rémunérations excessives des dirigeants

984 Elles s'analysent comme un travers encore fréquent dans les entreprises dirigées par leur fondateur, qui détient de surcroît la majorité du capital. Quelles que soient ses qualités de gestionnaire celui-ci n'établit pas toujours un partage rigoureux entre la rémunération que doit lui verser sa société pour le travail de dirigeant qu'il accomplit pour elle, et la rémunération du capital que la même société doit verser à ses actionnaires, c'est-à-dire encore à lui-même. Pour peu qu'il soit imprégné de l'archaïsme selon lequel il vaut mieux que la société acquitte le moins d'impôt possible, il aura l'impression de jouer un bon tour au fisc et à ses associés minoritaires en se faisant allouer une rémunération importante, qui diminuera d'autant le bénéfice imposable. Pareille démarche est dépourvue de pertinence pour plusieurs raisons.

A. Le critère de déductibilité

985 L'article 39-1-1° du Code n'admet en déduction du résultat que les rémunérations qui « correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu ». Sur le fondement de cette disposition qui vise aussi à réprimer les rémunérations de complaisance (v. ss 355), l'administration fiscale va considérer qu'une fraction de la rémunération perçue par le dirigeant est excessive et doit par conséquent perdre sa qualification de charge déductible pour être requalifiée en bénéfice imposable pour la société distributrice. Pour le dirigeant cette somme sera disqualifiée de la catégorie des traitements et salaires – donc elle perdra au passage le bénéfice de la déduction des frais professionnels et sera qualifiée en revenu de capitaux mobiliers.

B. Les méthodes employées par l'administration

986 L'administration doit prouver ce qu'elle allègue, elle aura pour cela recours à deux méthodes complémentaires. Elle fera d'abord référence à un échantillon de dirigeants d'entreprises qu'elle

estime comparables, afin de montrer que la moyenne de leurs rémunérations est inférieure à celle qu'elle redresse. Elle s'efforcera ensuite de montrer que l'évolution des résultats de la société contrôlée ne justifie pas le montant de la rémunération versée à son dirigeant, qu'il s'agisse du niveau des profits, de la croissance du chiffre d'affaires ou du nombre des brevets déposés par le dirigeant au nom de la société.

987 C'est l'ensemble de ces points qui devront être réfutés par l'intéressé. Il s'efforcera de montrer à son tour que la spécificité de son entreprise interdit toute comparaison avec un échantillon, que le niveau de sa rémunération s'explique par l'ampleur de ses tâches et le petit nombre de cadres, ou bien qu'elle représente un rattrapage d'arriérés et d'années de sacrifices.

988 Si le dialogue ne débouche pas sur un accord, celle des parties qui estime y avoir intérêt pourra saisir du désaccord la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (v. ss 140). Si la rémunération élevée s'explique par une prime de bilan créée après la clôture de l'exercice dans le dessein d'absorber l'excédent de bénéfice et minorer ainsi le résultat imposable de la société, la position du dirigeant et de la société sera délicate à justifier...

C. Le but réellement poursuivi par l'administration

989 La démarche ainsi menée par l'administration n'a pas seulement pour objets la répression et le recouvrement, elle est aussi à connotation pédagogique : il faut en effet faire comprendre aux dirigeants qu'au-delà des intérêts intrinsèques de la société qu'ils contrôlent il est beaucoup plus intéressant de procéder à une distribution de dividendes qu'à une augmentation de salaires. Les dividendes n'ont pas la rigidité des salaires puisqu'ils ne sont distribués que si la société prospère ; surtout le faible taux de l'impôt sur les sociétés et le jeu de l'abattement (v. ss 639) allègent le coût fiscal de l'opération en supprimant la double imposition.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1028472299:88866131:196.112.35.158:1580390349

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022547219:88861019:196.213.44.158:1587700349

§ 2. Les dépenses de caractère somptuaire

990 Elles sont circonscrites par l'article 39-4 du Code, qui interdit la déduction comme charges des « dépenses et charges de toute nature ayant trait à l'exercice de la chasse ainsi qu'à l'exercice non professionnel de la pêche » ainsi que celles relatives à des résidences d'agrément (sauf si elles présentent un caractère social) ou à des bateaux de plaisance. La disqualification fiscale de ces dépenses est identique à celle appliquée pour les rémunérations excessives en ce qui concerne la société qui les a exposées. Pour le bénéficiaire l'article 111-e du Code les considère comme une distribution occulte, même s'il n'est pas associé de la société qui les a exposées.

§ 3. Les jetons de présence non déductibles

991 Ils correspondent à la fraction de la rémunération des administrateurs de société qui excède le plafond de déductibilité fixé par l'article 210 *sexies* du CGI, à savoir « 5 % du produit obtenu en multipliant la moyenne des rémunérations déductibles attribuées au cours de cet exercice aux salariés les mieux rémunérés de l'entreprise par le nombre de membres composant le conseil ».

992 Ces jetons de présence sont versés dans les sociétés anonymes, aux membres du conseil d'administration et aux membres du conseil de surveillance si elle est administrée par un directoire et un conseil de surveillance. Dans la conception française classique les administrateurs sont réputés n'assumer qu'une tâche de représentation du capital, sans apporter un véritable concours à la gestion de la société. Leur rôle est en train d'évoluer sensiblement mais leur statut fiscal reste à la traîne.

993 En effet, l'application des dispositions législatives précitées aboutit à ne retenir comme rémunération déductible pour un administrateur qu'une somme égale à 5 % de la rémunération moyenne des cadres dirigeants : si la rémunération moyenne des salariés

les mieux rémunérés est de 100 000 euros pour une année et que le nombre des administrateurs est de sept, le montant total des jetons de présence déductibles par la société sera limité à 100 000 × 5 % × 7 = 35 000 euros, soit une moyenne de 5 000 euros par administrateur et par an.

994 Dans les sociétés employant plus de deux cents salariés les rémunérations prises comme référence sont celles des dix salariés les mieux rémunérés, en deçà de ce seuil sont prises en compte les rémunérations des cinq salariés les mieux payés.

995 Toujours selon la même logique, la fraction des jetons de présence versée en excédent du seuil de déduction sera maintenue dans le résultat imposable de la société et imposée comme bénéfice distribué chez l'actionnaire, dans la catégorie des revenus mobiliers.

996 Pour la majorité des administrateurs qui ne sont pas titulaires d'un contrat de travail la société sera tentée de leur confier des missions particulières, dont la rémunération sera considérée comme un bénéfice non commercial (v. ss 437).

§ 4. Les conséquences d'un acte anormal de gestion

997 Elles trouvent leur sanction dans la réintégration des montants que la société a exposés, à la fois en contrariété avec l'intérêt social ou les préoccupations d'une saine gestion et avec l'intérêt du Trésor. Il en est ainsi de chaque dépense injustifiée dans son principe, ou exagérée dans son montant, mais aussi d'une renonciation à profit vis-à-vis d'une société sœur ou – pire encore – d'une société mère (v. ss 555). Si l'acte anormal a un bénéficiaire, celui-ci sera également imposé sur l'avantage qu'il a indûment retiré.

998 Dans chacun de ces cas de distribution déguisée c'est l'administration fiscale qui contribue à la détermination du résultat imposable, au travers d'un contrôle de la comptabilité de la société. La loi fiscale sanctionne ici, par un surcroît d'imposition, des comportements de l'entreprise qu'elle juge déviants. En revanche,

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022547719:88866:196.1.223.55:1587390349

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2102257719:88861161:196.12.235.158:1580349

c'est dans une optique d'incitation qu'elle a développé le régime applicable en cas de participation et d'intéressement.

Bibliographie

CASIMIR (Jean-Pierre) et CHADEFAUX (Martial), « La responsabilité fiscale des dirigeants de sociétés », *RF compt.* 1998, n° 305, p. 50 à 56.

SERLOOTEN (Patrick), *Le statut fiscal des dirigeants de sociétés*, Litec, 2007, 196 p.

SECTION 7

LES RÉGIMES DE PARTICIPATION ET D'INTÉRESSEMENT

999 Les régimes de participation (**§ 1**) et d'intéressement (**§ 2**) mêlent une incitation fiscale à la contrainte posée par le Code du travail.

§ 1. La participation des salariés aux résultats de l'entreprise

1000 Elle est régie par les articles L. 3322-1 s. du Code du travail. Au mécanisme de base (**A**) sont ajoutées des possibilités de participation facultatives (**B**).

A. Le mécanisme de base

1001 Cette participation est obligatoire pour les entreprises d'au moins 50 salariés, et facultative pour les autres. Elle est égale à 1/2 (B – 5C.100) x S/VA, étant précisé que :

– B est le bénéfice réalisé en France, assujetti au taux normal de l'IS et déduction faite de ce dernier ;

– C'est le total formé par les capitaux propres de l'entreprise, c'est-à-dire le capital social, les réserves, le report à nouveau ainsi que les provisions à caractère fiscal ; ce n'est qu'au-delà d'une rémunération de ces capitaux fixée à 5 % que se déclenchera la participation ;

– S est la masse salariale brute ;

– VA est la valeur ajoutée, déterminée à partir des frais de personnel, des charges financières, des amortissements, des provisions, des impôts et taxes à l'exclusion de la TVA et du résultat courant avant impôt ; c'est le compte de résultat qui permet de la calculer.

1002 Les sommes ainsi déterminées constituent la réserve spéciale de participation des salariés que doit constituer l'entreprise. Par application de l'article 237 *bis* A-I du CGI l'entreprise les déduit du bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles sont réparties entre les salariés, à la condition d'avoir déposé l'accord de participation à la section départementale de la Direction régionale des entreprises, de la concurrence et de la consommation, du travail et de l'emploi (DIRECCTE). Concrètement, la réserve de participation n'est pas une réserve mais une dette de la société envers ses salariés ; son montant est une charge comptable de l'exercice qui sert de référence pour son calcul mais il n'est déductible que du résultat fiscal de l'exercice suivant.

1003 Les sommes ainsi réservées sont exonérées d'impôt sur le revenu pour les bénéficiaires – mais soumises à la CSG et à la CRDS – à la condition d'être bloquées pendant cinq ans sur un compte d'épargne ouvert dans l'entreprise ou à l'extérieur. Il en va de même des revenus qu'elles rapporteront. En revanche, si le salarié opte pour le versement immédiat de ses droits à participation, elles seront assujetties à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires au titre de l'année de perception.

B. Les possibilités de participation facultative

1004 L'entreprise qui alloue un supplément de participation par rapport au régime obligatoire sera autorisée, par application de l'article 237 *bis* A-II.1, à constituer en franchise d'impôt une provision pour investissement égale à 50 % de ce supplément. Si elle compte moins de cinquante salariés le système de la participation étant facultatif, elle peut l'instituer et sera alors autorisée à constituer une provision égale à 25 % du montant des sommes ainsi portées au crédit de la réserve.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022547298886:196.61.2.235:1568730349

1005 Cette provision doit, dans les douze mois suivant la clôture de l'exercice de sa création, être consacrée à l'acquisition ou à la création d'immobilisations, à défaut de quoi elle devra être rapportée au bénéfice imposable de l'exercice qui suit celui de sa naissance.

§ 2. L'intéressement

1006 Il s'agit d'un régime facultatif, organisé par les articles 3311-1 et s. du Code du travail. Il prend la forme d'un accord d'entreprise déposé à la section départementale de la DIRECCTE, qui prévoit le versement de primes calculées en fonction des résultats mais dont le montant ne doit pas excéder 20 % des salaires bruts. Ces sommes sont immédiatement déductibles du résultat de l'entreprise, elles sont exonérées des charges sociales, soumises à la CSG et à la CRDS, et imposées chez le salarié bénéficiaire. Toutefois, si les salariés adhèrent à un plan d'épargne salariale, et affectent à ce plan tout ou partie de leur intéressement, ils bénéficient à due concurrence d'une exonération d'impôt sur le revenu moyennant blocage pendant au moins cinq ans.

1007 Ces principaux régimes ne sont pas exclusifs d'autres systèmes, tel le plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) ou le plan d'épargne interentreprises (PEI), ils ont en commun de permettre le développement d'une épargne tournée vers l'entreprise, pour le bonheur de ses salariés, avec la bénédiction du législateur fiscal dont l'incitation joue le rôle de catalyseur.

1008 Le résultat imposable est déterminé à l'issue de ce long cheminement, rendu complexe par la diversité des activités de la société et l'ampleur des contraintes, plus importantes que pour une entreprise individuelle. Le résultat comptable est converti en résultat imposable au moyen de la grille de conversion constituée par l'état 2058 A, et il appartient alors à la société d'assumer son obligation au regard de l'impôt.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1025771088:88866101:196.112.23.5:1587390349

CHAPITRE 5

La maîtrise du processus d'imposition par la société

1009 Le contribuable assujetti à l'IS assume une obligation fiscale totale, puisqu'après avoir déterminé son résultat il doit le déclarer (SECTION 1) puis, selon qu'il est positif ou négatif, il doit calculer et payer l'impôt en cas de bénéfice (SECTION 2) ou gérer le déficit (SECTION 3).

SECTION 1

LES OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

1010 Elles sont posées par l'article 223 du CGI, qui se borne à préciser que la déclaration à remplir est celle prévue en matière d'impôt sur le revenu pour les bénéfices industriels et commerciaux, en se conformant selon le cas au régime du bénéfice réel normal ou à celui du réel simplifié (v. ss 320). La déclaration à remplir est le formulaire 2065, à transmettre par voie électronique selon la procédure de transfert des données fiscales et comptables (TDFS).

1011 La déclaration des résultats, accompagnée des documents annexes formant la liasse fiscale, doit être souscrite dans les trois mois de la clôture de l'exercice. Si la société ne clôt pas d'exercice au

internationalscholarvox.com:ENCG Marrakech:1002547210:88866161:196.112.23.54:1587300349

cours d'une année civile, la déclaration doit être déposée avant le 1er avril de l'année suivante. Si la société clôture au 31 décembre – comme la majorité de ses congénères – le dépôt de la déclaration est reporté à une date fixée chaque année par arrêté ministériel, généralement aux alentours du 30 avril. Ce report de délai arrange tous les opérateurs – à commencer par les experts-comptables – en contrepartie la société devra acquitter le solde de l'impôt le 15 avril au plus tard.

1012 C'est lors de cette étape que vont transparaître les objectifs retenus par les dirigeants de la société : au-delà des aléas de la gestion quotidienne ils se sont probablement donné les moyens de parvenir au résultat fiscal qu'ils ont souhaité (v. ss 952), dont il est permis de penser que c'est le plus souvent un bénéfice !

Section 2
Le calcul et le paiement de l'impôt en cas de bénéfice

1013 Ils représentent un processus plutôt complexe, parce que le tarif n'est pas uniforme (**§ 1**), parce que les modalités de paiement de l'IS proposent des choix au contribuable (**§ 2**) et parce que la distribution du bénéfice entraîne des conséquences fiscales (**§ 3**).

§ 1. Le tarif de l'impôt sur les sociétés

1014 Il se décline de façon apparemment simple : l'impôt est proportionnel et le tarif est *a priori* unique (**A**). La réalité est pourtant différente puisque le taux normal côtoie des taux dérogatoires (**B**). Depuis 2000, s'ajoutent une contribution sociale (**C**), une contribution exceptionnelle (**D**), ainsi que la contribution sur les revenus locatifs (**E**).

international.scholarvox.com:ESCG Paris:1022557219:88866151:2196.1.122.35:1588730349

A. Le taux normal de l'impôt sur les sociétés

1015 Il est fixé à 33,33 %, il frappe tous les bénéfices réalisés par la société, qu'elle décide de les distribuer ou qu'elle les garde en réserve. Il fut pendant une trentaine d'années de 50 % et l'abaissement graduel qu'il a subi le place aujourd'hui dans la moyenne supérieure des taux pratiqués par les États membres de l'OCDE ; la précision du chiffre retenu s'expliquait par la volonté du législateur de montrer que cet impôt était intégralement remboursé sous forme d'avoir fiscal pour la fraction des bénéfices que la société distribuait sous forme de dividendes à ses actionnaires : l'impôt représente le tiers du bénéfice, si les deux tiers restants sont distribués comme dividendes ils étaient assortis d'un avoir fiscal égal à la fois à la moitié du dividende et au montant de l'IS qui a frappé ce bénéfice avant distribution (v. ss 1042). L'abolition de l'avoir fiscal au 31 décembre 2004 n'a pas entraîné de modification de ce taux. La comparaison objective des pratiques nationales commande de s'intéresser au taux pratiqué, mais aussi aux conditions de détermination de l'assiette : un taux faible appliquée à une assiette large donne une image attractive mais trompeuse.

1016 Pour une parfaite compréhension de la politique fiscale des États il est utile de savoir que parfois le législateur applique un taux différent selon l'affectation des bénéfices dans un souci d'incitation : ou bien il taxe plus lourdement les bénéfices distribués (cas de la France des années quatre-vingt) ou bien il surtaxe les bénéfices non distribués (cas de l'Allemagne) : autrement dit, vérité en deçà du Rhin, erreur au-delà !

B. Les taux dérogatoires

1017 Aux deux taux dérogatoires concernant les établissements publics et associations (**1**) et aux sociétés réalisant moins de 7 630 000 euros de chiffre d'affaires et détenues pour 75 % au moins par des personnes physiques ou des PME (**2**) il faut ajouter le taux 0 applicable en cas d'exonération (**3**). Une baisse des taux est programmée (**4**).

1. Le régime de faveur accordé pour les bénéfices réalisés par ces collectivités publiques ou privées dépourvues de but lucratif qui prennent la forme d'établissements publics ou d'associations (CGI, art. 206-5, 219 *bis* et 219 *quater*)

1018 Leur forme juridique est une condition nécessaire mais insuffisante pour bénéficier de ce régime, la nature de leur activité est également prise en compte. Aux termes de ce régime, leurs revenus sont taxés au taux de 10 % (revenus d'obligations de sociétés françaises), ou au taux de 15 % (dividendes encaissés en France), ou au taux de 24 % (revenus fonciers et intérêts sur dépôts), voire exonérés (plus-values de cession de valeurs mobilières).

2. Le régime des sociétés réalisant moins de 7 630 000 euros de chiffre d'affaires et détenues pour 75 % au moins par des personnes physiques ou des PME

1019 Celles-ci peuvent soumettre au taux de 15 % une fraction de leur bénéfice annuel égale au plus à 38 120 euros. Si l'entreprise est une société, la loi exige que son capital soit entièrement libéré.

3. Le taux zéro

1020 L'exonération totale ou partielle des bénéfices s'applique aux entreprises nouvelles (v. ss 896) et aux sociétés créées pour la reprise d'entreprises en difficulté.

4. La programmation d'une baisse de taux

1021 La loi de finances pour 2017 (2016-1917 du 29 déc. 2016), en son article 11 a posé le cadre d'un abaissement progressif de cette imposition à 28 %, réalisé sur la période des exercices ouverts du 1er janvier 2017 au 1er janvier 2020. Pour l'année 2017, les entreprises bénéficiaires du taux réduit précité, vont bénéficier du taux de 28 pour la fraction de leur bénéfice compris entre 38 120 euros (plafond d'application du taux de 15 %) et 75 000 euros. Pour les PME, le taux de 28 % s'appliquera dans la limite de 75 000 euros de bénéfice imposable. Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2018, le taux de 28 % s'applique dans la limite de 500 000 euros de bénéfice imposable pour l'ensemble des entreprises, sous réserve de l'application du taux réduit de 15 %. À compter du 1er janvier 2019, le nouveau taux s'applique à l'ensemble du bénéfice imposable pour les entreprises ayant réa-

lisé un chiffre d'affaires inférieur ou égal à un milliard d'euros, alors qu'il est cantonné à 500 000 euros pour les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires supérieur. Au même moment, le champ d'application du taux réduit de 15 s'appliquera aux entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires inférieur ou égal à 50 millions d'euros. À compter du 1er janvier 2020, toutes les entreprises ont vocation à bénéficier du nouveau taux, sous réserve de l'application du taux réduit de 15 %.

C. La contribution sociale de 3,3 %

1022 Elle avait été instituée par la loi de financement de la Sécurité sociale pour 2000 (CGI, art. 235 *ter* ZC). Après réforme, elle s'applique aujourd'hui exclusivement aux personnes morales dont l'impôt sur les sociétés excède 763 000 euros. En tant que de besoin, l'article 235 *ter* ZC du CGI prévoit l'exonération des PME dont le chiffre d'affaires hors taxes est inférieur à 7 630 000 euros, et dont le capital est entièrement libéré et détenu de manière continue durant l'exercice pour 75 % au moins par des personnes physiques. Cette contribution, assise sur l'IS, n'est pas déductible des résultats imposables.

D. La contribution additionnelle sur les revenus distribués

1023 Elle frappe au taux de 3 % les distributions mises en paiement à compter du 17 août 2012 (Cons. const., Décis. nº 2016-571 QPC du 30 sept. 2016, *Sté Layher SAS*, *Dr. fisc.* 2016, comm. 592, note G. Blanluet), à l'exception des distributions réalisées par les PME au sens de la réglementation européenne (CGI, art. 235 *ter* ZCA). Elle n'est pas déductible du résultat imposable.

E. La contribution sur les revenus locatifs

1024 Prévue par l'article 234 *nonies* du CGI, la contribution sur les revenus locatifs (CRL) est due par la société bailleresse au titre d'immeubles achevés depuis au moins quinze ans au 1er janvier de l'année d'imposition. En sont exonérés les sociétés ou groupements relevant de l'article 8 du CGI (v. ss 853) dont aucun des

internationalsashalavox.com:ENCG:Kenitra:1022542298:88661361:1:1661.2.235.1683290349

associés n'est soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun (sociétés en nom collectif, sociétés civiles immobilières).

1025 La CRL est assise au taux de 2,5 % sur les revenus perçus au cours de l'année civile ou de l'exercice. En sont exonérées les locations dont le montant annuel n'excède pas 1 830 euros, les locations qui donnent lieu à paiement de la TVA, ainsi que les locations d'immeubles appartenant à l'État et à divers organismes publics. Sont également exonérés les revenus tirés de la location de locaux qui font l'objet de travaux d'agrandissement, de construction ou de reconstruction.

1026 La CRL est déclarée et contrôlée selon les mêmes règles et sanctions qu'en matière d'IS. La contribution doit donc être calculée par la société. Elle donne lieu au paiement d'un acompte égal à 2,5 % des recettes perçues au cours de l'exercice précédent. Cet acompte doit être versé au plus tard à la date du paiement du dernier acompte de l'IS. Le solde de la contribution est payé spontanément par la société au plus tard à la date prévue pour le versement de l'IS (v. ss 1035).

§ 2. Les modalités de paiement de l'IS

1027 Elles obéissent à trois étapes successives : sur le montant qu'elle a calculé la société impute d'abord les crédits d'impôt qu'elle détient (**A**), puis elle verse quatre acomptes provisionnels (**B**) avant d'acquitter le solde (**C**).

A. L'imputation des crédits d'impôt

1028 Une société qui perçoit des revenus de capitaux mobiliers bénéficie parfois d'un crédit d'impôt, attaché à ce revenu et parfois imputable sur son propre impôt. Plusieurs cas de figure sont à envisager : le crédit d'impôt peut être attaché à des dividendes que la société perçoit au titre d'actions de sociétés étrangères (**1**), le crédit d'impôt sur d'autres revenus mobiliers de source française (**2**), le crédit d'impôt recherche (**3**) et enfin le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (**4**).

1. Le crédit d'impôt attaché à des dividendes que la société perçoit au titre d'actions de sociétés étrangères.

1029 La convention bilatérale ratifiée par les deux États prévoit alors un partage de la recette fiscale entre eux (v. ss 63) : le dividende subit une retenue dans l'État de la source, l'actionnaire français perçoit le solde mais il intègre dans sa propre déclaration de bénéfices le nominal du dividende et, au moment de payer l'IS, il s'en libère à hauteur du montant du crédit d'impôt ainsi constitué, en faisant valoir l'existence de celui-ci auprès du Trésor français. Si la société française est en déficit, la convention prévoit généralement que ce crédit d'impôt ne peut pas s'imputer, ni sur l'IS par définition absent, ni sur le résultat imposable comme le prévoit l'article 39 du CGI (CE 12 mars 2014, nº 362528, *Sté Céline*).

2. Le crédit d'impôt sur d'autres revenus mobiliers de source française

1030 Ce crédit d'impôt fonctionne en des termes identiques lorsque le bénéfice de la société inclut certains produits d'obligations ou de bons de caisse (v. ss 625), qui ont subi une retenue à la source. Celle-ci s'imputera sur le montant de l'IS, sans pouvoir donner lieu à remboursement ni report en cas d'excédent.

Une société en déficit perd par conséquent le droit à imputation de ses crédits d'impôt.

3. Le crédit d'impôt recherche

1031 Ce crédit d'impôt est destiné à encourager les entreprises à investir dans ce secteur (CGI, art. 244 *quater* B). Pour chaque année civile, il est égal à 30 % de la fraction des dépenses de recherche exposées au cours de l'année (50 % dans les DOM). Ce taux est ramené à 5 % pour la fraction supérieure à 100 000 000 euros. L'entreprise prend en compte pour son calcul les dépenses correspondant à la recherche appliquée comme à la recherche fondamentale ; il peut s'agir des amortissements d'immobilisation, de brevets ou de certificats d'obtention végétale, des rémunérations versées aux chercheurs et des dépenses de fonctionnement correspondantes. Les PME peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt « innovation » lorsqu'elles mettent au point des prototypes destinés à servir de modèle pour la réalisation d'un nouveau produit, à la condition que celui-ci se distingue par des performances supérieures sur le

plan technique, environnemental, ergonomique ou bien par ses fonctionnalités. Le montant du crédit d'impôt est alors égal à 20 % des dépenses d'innovation éligibles, dans la limite d'un plafond de dépenses de 400 000 euros par an.

1032 Ce crédit s'impute sur l'impôt dû par l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses de recherche ont été exposées. Son excédent non imputé constitue une créance sur l'État qui est immédiatement remboursable. Son assiette large lui confère un succès certain dans un contexte mondial de compétitivité où cohabitent des régimes divers, avec un accent particulier ces dernières années sur les « *patent boxes* » qu'ont développées le Royaume-Uni, l'Espagne, l'Irlande pour soumettre à imposition réduite les produits de la propriété industrielle. La Commission veille pour éviter que ces régimes ne constituent une forme de concurrence fiscale dommageable, ce qui serait le cas s'ils s'appliquaient à des actifs immatériels dont les frais de mise au point n'ont pas été exposés dans le pays.

4. Le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE. CGI, art. 244 *quater* C)

1033 Ce crédit a été institué pour soutenir l'emploi, sans pour autant procéder à une diminution des charges sociales et fiscales. Il s'agit d'un crédit d'impôt calculé sur les rémunérations versées au personnel salarié. Il est assis sur le montant brut des rémunérations qui n'excèdent pas 2,5 fois le Smic. Déterminé pour chaque année civile, son taux est fixé à 7 % des rémunérations versées chaque année (7,5 % puis 9 % dans les DOM). Les entreprises l'imputent depuis 2014, au titre des rémunérations versées l'année précédente, sur le montant de l'impôt dû (IR ou IS) ; son éventuel excédent constitue une créance sur l'État, qui est imputable sur l'impôt dû au titre des trois années suivantes, et qui devient remboursable à l'issue de ce délai.

1034 En contrepartie, l'entreprise doit justifier, dans ses comptes annuels, que le crédit d'impôt a été utilisé pour des dépenses d'investissement, de recherches, d'innovation, de formation, de recrutement, de prospection de nouveaux marchés, pour reconstituer le fonds de roulement ou pour assurer la transition écolo-

intenationalscholarvox.com:EDCG Marokech:1.4272.6.9.8.8.6.6.3.0.1.2.2.3.5.4:1.5.8.3.7.8.7.2

gique et énergétique. En revanche, il ne doit pas servir à financer une hausse des bénéfices distribués ni à augmenter les rémunérations des dirigeants.

Au fil des ans le législateur a institué d'autres crédits d'impôt, ciblés chacun sur une ambition gouvernementale, parfois conjoncturelle. C'est le cas notamment des crédits d'impôt apprentissage, métiers d'art, formation du chef d'entreprise, cinéma et audiovisuel, en faveur du rachat d'une entreprise par ses salariés, ou pour dépenses de prospection commerciale.

B. Le paiement proprement dit de l'IS

1035 Il intervient d'abord sous forme de quatre acomptes provisionnels, qui doivent être acquittés au plus tard, respectivement les 15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 décembre de chaque année. Puisque l'IS n'est pas recouvré par voie de rôle ces acomptes doivent être acquittés spontanément, auprès de la recette des impôts territorialement compétente.

1036 Le premier acompte dû au titre d'un exercice est celui dont la date d'exigibilité suit immédiatement la date d'ouverture de cet exercice : acompte du 15 mars pour un exercice commencé le 1er janvier, acompte du 15 juin pour un exercice commencé le 1er avril. La base de calcul de ces acomptes est le bénéfice du dernier exercice clos à la date de leur échéance, imposé au taux normal. Le total des acomptes doit représenter 33,33 % de ce bénéfice de référence, dès lors chaque acompte est égal à 8,33 % de ce dernier. Pour une grande entreprise, la loi exige que le quatrième et dernier acompte (celui du 15 décembre pour un exercice coïncidant avec l'année civile) soit calculé par référence au bénéfice estimé de l'exercice en cours, lorsque celui-ci a augmenté de manière significative. Ainsi, il doit être égal à un pourcentage compris entre 80 et 98 % du montant de l'IS estimé au titre de cet exercice, en fonction de son chiffre d'affaires.

1037 Si la société est titulaire de crédits d'impôts, les acomptes sont calculés sur un impôt de référence diminué d'autant, et chaque acompte est alors égal à 25 % de celui-ci.

1038 Une société nouvelle est dispensée du versement des quatre premiers acomptes, les acomptes ne sont pas davantage exigibles

intentionnellement blanc

lorsque le montant de l'impôt de référence n'excède pas 3 000 euros. La société peut également diminuer, sous sa responsabilité, le montant des acomptes à partir du moment où elle estime que le total des acomptes déjà versés représente le montant de l'impôt probablement dû au titre du résultat de l'exercice en cours, lorsque ce résultat sera sensiblement inférieur à celui de l'exercice de référence. Le paiement intervient sous forme électronique. Tout retard est sanctionné d'un intérêt de retard de 0,4 % par mois et d'une majoration de 5 %.

C. La liquidation de l'IS

1039 Elle intervient après la clôture de l'exercice et le solde éventuel de l'impôt doit être versé dans les trois mois et quinze jours suivants. Il inclut cette fois-ci l'impôt dû au taux réduit sur les plus-values à long terme.

1040 Si les acomptes versés excèdent le montant de l'impôt exigible, le receveur des finances publiques remboursera l'excédent versé, dans les trente jours du dépôt du bordereau-avis, à moins que la société ne préfère demander son imputation sur le premier acompte de l'exercice suivant.

1041 Ce paiement de l'IS valide la possibilité pour la société d'affecter le bénéfice à l'usage décidé par l'assemblée générale des actionnaires ou des associés.

Bibliographie

BOUCHER (Daniel), *Le crédit d'impôt recherche*, Litec, 2011, 307 p.

§ 3. Les conséquences fiscales de la distribution du bénéfice par la société

1042 Elles se situent dorénavant au niveau de l'actionnaire, qui va bénéficier d'abattements sur le revenu qu'il déclare à ce titre. Depuis le 1er janvier 2005 la société et l'État sont dorénavant libérés du soin de la gestion de l'avoir fiscal et du précompte.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442787167:88866161:196.112.235.115:1583317872

1043 La gestion de l'IS par la société peut être particulièrement fine puisqu'elle peut moduler ses choix en fonction des flux qu'elle maîtrise et de l'image qu'elle entend donner. Le législateur a conféré la même liberté en matière de déficits.

Section 3
La gestion du déficit

1044 La loi offre deux possibilités d'imputation du déficit constaté par la société à la clôture de l'exercice, soit elle le reporte en avant (**§ 1**), soit elle le reporte en arrière (**§ 2**).

§ 1. Le report en avant

1045 Il constitue le mode traditionnel d'imputation, sur les bénéfices des exercices suivants (CGI, art. 209 I). Il est illimité dans le temps. Son imputation s'effectue sur le bénéfice de l'exercice suivant, (CE plén. 10 avr. 2015, n° 369667, *Sté Fayat*), dans la limite de 1 million d'euros, majorés de 50 % de la fraction du bénéfice excédant ce seuil. Si le déficit constaté au titre d'un exercice excède 1 million d'euros, alors que le bénéfice de l'exercice suivant dépasse également ce seuil, l'entreprise est tenue d'acquitter un montant d'IS calculé sur 50 % de la fraction de ce bénéfice excédant 1 million d'euros. La part de déficit qui ne peut pas être déduite à raison de l'application de cette mesure est alors reportable sur les exercices suivants, sans limitation de durée, mais dans la même limite. En revanche, si l'entreprise change de régime fiscal, d'objet ou d'activité réelle, elle est considérée comme une entreprise différente et perd par conséquent le droit au report des déficits. En cas de fusion, le transfert de déficit de la société absorbée au profit de la société absorbante doit obtenir un agrément préalable de l'administration.

international.scholarvox.com:NCC Hazakeri:2147716679:88866319612.23.54:1583737872

§ 2. Le report en arrière

1046 Celui-ci est directement inspiré du système américain du *carry back* (CGI, art. 220 *quinquies*). Comme lui, il permet à l'entreprise d'imputer le déficit sur le bénéfice de l'exercice précédent et aboutit ainsi à minorer rétroactivement des résultats et le montant de l'IS correspondant. Le législateur fiscal français s'est montré toutefois restrictif dans les modalités d'utilisation de la procédure dont il est venu limiter le champ d'application, en prévoyant notamment que la fraction du déficit reportable en arrière est comprise dans la limite du montant le plus faible, soit le bénéfice de l'exercice précédent, soit la somme de 1 million d'euros.

A. Les conditions posées par la loi

1047 L'article 220 *quinquies* du Code pose dorénavant quatre conditions à respecter :

– le déficit ne peut être imputé que sur le bénéfice imposable au taux normal ;

– ce bénéfice doit avoir donné lieu au paiement effectif de l'impôt, ce qui exclut les bénéfices exonérés ;

– seul peut être retenu le bénéfice non distribué, le législateur souhaitant manifestement dissuader les sociétés de distribuer des dividendes.

– la décision d'opter pour le report en arrière ne peut être prise qu'au titre de l'exercice constatant le déficit, elle ne peut pas être prise ultérieurement.

1048 Le déficit est alors imputé sur le bénéfice de l'exercice précédent, et corrélativement cette imputation fait naître une créance sur le Trésor, qui est égale au montant du déficit imputé, multiplié par le taux de l'IS.

B. L'utilisation de ce droit à déficit

1049 Cette créance fiscale va constituer un produit non imposable de l'exercice déficitaire. Elle est utilisée par la société pour acquitter l'IS exigible au cours des cinq exercices suivants. Le solde qui

international.scholarvox.com:ENCG Nador:1442726679:88861619:196.12.34.158:1587317872

subsisterait à ce terme peut être imputé sur les autres impôts dus par la société, ou bien il sera remboursé par le Trésor public. En attendant la société peut la mobiliser auprès d'un établissement bancaire pour obtenir des liquidités, selon la procédure de la loi Dailly.

1050 L'ensemble n'a pas vocation à résoudre instantanément les difficultés de trésorerie des sociétés malades, il leur offre toutefois un secours moins incertain que la technique du report en avant puisque cette dernière est un pari sur les bénéfices de l'avenir.

La souplesse de gestion fiscale offerte à l'entreprise va trouver son expression la plus achevée dans un groupe de sociétés.

Bibliographie

BERGERES (Maurice-Christian), « Les ambiguïtés du régime juridique de la créance de *carry-back* », *Dr. fisc.* 2004, n° 15, p. 711.

FUMENIER (Patrick) et MAIGNAN (Claire), « Le nouveau cadre fiscal de constitution et d'utilisation des déficits », *Dr. fisc.* 2013, n° 14, p. 11 à 21.

PICARD (Jean-François), « La notion de bénéfice distribué », *RJF* 1980, n° 3, p. 180.

PLAGNET (Bernard), « La définition des bénéfices distribués », *BF Lefebvre* 1985, n° 5, p. 257.

PLAGNET (Bernard), « Une évolution de la définition des bénéfices distribués », *Dr. fisc.* 1990, n° 9, p. 368 à 370.

SCHMIDT (Jean), « L'allégement constant de l'impôt sur les sociétés », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 401 à 405.

international.scholarvox.com:ESCGMurralech:442226798866:1612.3.5.1583:7872

CHAPITRE 6

L'imposition des bénéfices dans le cadre d'un groupe de sociétés

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442721617:88866161:196.112.23.54:1587317872

1051 La restructuration de secteurs entiers de l'économie passe souvent par la création de groupes qui sont consubstantiels à la vie des affaires contemporaine. Ces regroupements sont inspirés par une logique économique qui ne peut laisser indifférent le législateur fiscal. Celui-ci est préoccupé par le souci d'assurer une neutralité fiscale (v. ss 10) qui empêchera toute interférence négative avec les choix juridiques ou commerciaux des entrepreneurs : c'est l'instauration du régime des sociétés mères et filiales (SECTION 1).

1052 Le législateur ira plus loin dans la compréhension, en acceptant la possibilité de concevoir une intégration fiscale (SECTION 2). Mais il reste vigilant à l'égard des relations internes à un groupe (SECTION 3).

Section 1
Le régime des sociétés mères et filiales

1053 Il s'agit d'une option offerte par l'article 145 du CGI, à toute société assujettie à l'IS en France. Il permet à une société, qui détient une participation d'au moins 5 % dans le capital d'une autre depuis au moins deux ans, de considérer cette dernière comme sa filiale. En conséquence, les dividendes reçus par la mère de sa filiale seront exonérés d'IS au niveau de la mère, à l'exception d'une quote-part de frais et charges fixée forfaitairement à 5 % du total de ces dividendes, ou crédits d'impôt compris. Avec la disparition de l'avoir fiscal en 2005, la société mère les redistribue à son tour, sans avoir à acquitter de précompte.

1054 Si les dividendes proviennent d'une filiale étrangère, ils bénéficieront de la même exonération quasi totale d'IS français au niveau de la mère. La retenue à la source qu'ils ont éventuellement subie dans l'État d'implantation de la filiale pourra être imputée par la mère sur l'IS dont elle est redevable en France, à la condition toutefois qu'une convention bilatérale passée entre les deux pays l'ait prévue. La loi exclut les produits des titres d'une société établie dans un ETNC (v. ss 934) pour des raisons de lutte contre la fraude, ainsi que ceux correspondant à des bénéfices déductibles du résultat imposable de la société distributrice, dans le dessein d'éviter une double non-imposition, stigmatisée par les directives n° 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 (*JOUE* L 219, 40) et n° 2016/1164/UE du 12 juillet 2016 (*JOUE* L 193,1).

1055 Ce régime d'apparente faveur est inspiré par un souci de cohérence : en effet l'absence d'exonération des dividendes de la filiale chez la mère aboutirait à une situation de double imposition puisque le dividende redistribué par la mère n'est que le dividende que sa filiale lui a distribué après avoir acquitté l'impôt. Et si le schéma d'organisation du groupe était plus complexe, avec trois ou quatre étages de filiales, le bénéfice réalisé par la filiale de base et distribué comme dividende subirait une triple ou une quadruple imposition. Ainsi, la loi fiscale française ne pénalise pas les

groupes nationaux organisés en cascades de sociétés, au nom du principe de non-discrimination. Les institutions de l'Union européenne ont également veillé à ce que le bénéfice de ce régime soit également accordé aux groupes implantés dans différents États de l'Union. Cette non-discrimination est prévue par la directive du Conseil du 23 juillet 1990 (nº 90/435, *JOCE* L. 225, 20 août 1990), améliorée par la directive nº 2003/123/CE du 22 décembre 2003 (*JOCE* L. 007, 13 janv. 2003) et la directive précitée du 8 juillet 2014. Le législateur français a dû ajuster également sa définition de l'intégration fiscale pour intégrer le droit de l'Union.

SECTION 2

L'INTÉGRATION FISCALE

1056 La mise en place de l'intégration fiscale est l'une de ces réformes discrètes dont l'impact réel est substantiel. Les articles 223 A et suivants du CGI ont en effet mis en place un régime qui permet de compenser les bénéfices et les déficits des différentes sociétés membres du groupe pour acquitter simplement l'IS sur le résultat de cette compensation annuelle. Il est soumis à des conditions d'application plutôt strictes (**§ 1**) mais les avantages accordés sont tangibles (**§ 2**), tandis que le régime de sortie redevient rigoureux (**§ 3**).

§ 1. Les conditions d'application du régime de l'intégration

1057 Elles tiennent au statut de la société tête de groupe (**A**) et à la formation du périmètre d'intégration (**B**).

A. La tête de groupe

1058 C'est nécessairement une société imposable en France à l'IS qui opte pour l'intégration fiscale et son capital ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, à 95 % au moins par une

international.scholarvox.com:NCG Management:2142216796:88661611:88:3:1:87:31:7872

autre personne morale passible de l'IS en France. *A contrario* il est donc possible de considérer que la tête de groupe pourrait être elle-même filiale à moins de 95 % d'une ou de plusieurs autres sociétés françaises, ou bien filiale d'une société étrangère sans seuil maximum de détention. Elle doit notifier sa décision d'opter à l'administration au plus tard dans les trois mois de l'ouverture de l'exercice.

B. Le périmètre d'intégration

1059 Il comprend toutes les sociétés filiales que la société mère souhaite inclure et dont elle détient 95 % au moins du capital, soit directement soit indirectement mais dans ce second cas les sociétés intermédiaires doivent également être incorporées dans le périmètre. Une sous-filiale française détenue par l'intermédiaire d'une filiale étrangère peut faire l'objet de l'intégration (CJCE 27 nov. 2008, *Sté Papillon*, aff. C-418/07). Poussant plus loin les implications de la liberté d'établissement, la Cour de justice estime que deux sociétés sœurs implantées dans un même État peuvent bénéficier d'une intégration horizontale, lors-même que leur mère est établie dans un autre État de l'Union (CJUE 12 juin 2014, *X AG*, aff. C-39 et 41/13). Avec célérité le législateur français a transposé cette innovation dans le droit français (L. fin. rect. 2014, du 29 déc., art. 63, codifié à l'art. 223 A). La jurisprudence communautaire critique les mesures discriminatoires qui, à l'intérieur du régime d'intégration, favorisent les dividendes distribués par les filiales intégrées, au contraire de ceux distribués par des filiales étrangères (CJUE 2 sept. 2015, *Groupe Steria*, aff. C-386/14).

1060 L'option d'intégration est exercée par la mère pour une durée de cinq exercices avec l'accord formel de ses filiales. Leurs exercices devront être ouverts et clos aux mêmes dates. La société mère déposera alors une déclaration unique, retraçant la synthèse des opérations effectuées par les différentes sociétés membres du groupe intégré.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442716798:88866261:196.112.235.158:1583317872

§ 2. Les avantages qui résultent de l'intégration fiscale

1061 Ils sont de nature financière (**A**) et stratégique (**B**).

A. L'intérêt financier

1062 L'intérêt financier qui résulte de l'intégration est évident puisque le résultat imposable sera instantanément diminué du montant des déficits subis par certains membres du groupe. De plus seront neutralisés les abandons de créances et les subventions consentis entre sociétés du groupe, de même que les plus-values de cession d'éléments de l'actif immobilisé dans le même cadre. L'économie d'impôt réalisée chaque année est ainsi notable. La convention d'intégration peut prévoir la prise en charge de l'imposition globale au prorata des résultats de chaque société membre (CE 12 mars 2010, n° 328424, *BF Lefebvre* 5/10, inf. 443).

1063 Toutefois, lorsque le montant des charges financières nettes du groupe est au moins égal à 3 millions d'euros, la société-mère doit réintégrer dans le résultat d'ensemble 15 % des charges financières nettes afférentes aux sommes laissées ou mises à la disposition des sociétés membres par des personnes (physiques ou morales) extérieures. Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2014, cette réintégration forfaitaire est portée à 25 % de ces charges.

B. D'un point de vue stratégique

1064 Le régime de l'intégration est également intéressant car il va permettre au groupe de faire financer des acquisitions de sociétés par les bénéfices de cette société : en effet l'emprunt contracté pour financer cette acquisition sera supporté par le groupe et les intérêts pourront être déduits des bénéfices réalisés par la nouvelle acquisition, sous réserve du plafonnement précité.

1065 En revanche, le choix de l'intégration est contre-indiqué pour une filiale qui a subi un déficit avant son éventuelle entrée dans ce périmètre, car ce déficit ne peut être imputé que sur les bénéfices réalisés ultérieurement par cette société et non par le groupe.

L'intégration entraînerait des conséquences encore plus négatives si ce déficit était comblé par la société mère au moyen d'un abandon de créance : parce qu'il s'agit d'une relation financière interne au groupe intégré elle est neutralisée, autrement dit la créance continuera d'être imposée chez la mère et la filiale ne pourra pas en compenser le montant avec son déficit. Le législateur fiscal a ainsi voulu réserver les avantages de ce régime aux sociétés qui, au jour de leur intégration, se trouvent en bonne santé financière.

§ 3. Les conditions de sortie de l'intégration

1066 Elles sont évidemment rigoureuses, comme toujours pour un régime dérogatoire et de faveur : le législateur veut en effet éviter que le contribuable n'use du régime que dans une perspective de profit à court terme. La sortie globale ne peut intervenir qu'à l'issue du délai de cinq ans, tandis que la sortie d'une filiale sera subordonnée à une déclaration préalable au commencement de l'exercice, à défaut de quoi elle sera réputée intervenir au premier jour de l'exercice au cours duquel est survenue la cause de la sortie (cession, abaissement du taux de détention...). Toutes les mesures de neutralisation internes au groupe pourront alors être remises en cause de façon rétroactive. La même vigilance se retrouve pour toutes les relations que peuvent entretenir les sociétés d'un même groupe. La non-intégration éveille les soupçons de l'administration fiscale.

Section 3
Le régime fiscal des relations entre sociétés d'un même groupe

1067 Un groupe peut être structuré sans choisir pour autant l'intégration fiscale, généralement parce que la plupart des filiales ne sont

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2142726693:88861016:196.12.235.1:1583757872

pas contrôlées à 95 % qui constitue un seuil particulièrement élevé. L'administration fiscale vérifiera toujours avec une extrême vigilance que les conditions du marché sont respectées par les relations inter-groupe, qui prennent essentiellement deux formes :

- les transactions commerciales (**§ 1**) ;
- et les aides financières (**§ 2**).

§ 1. Les transactions commerciales intergroupe

1068 Elles doivent respecter les prix du marché (**A**), et l'application de ce principe entraîne la prohibition des prix de transfert (**B**).

A. Le respect des prix du marché

1069 Il constitue une règle de portée générale, que doivent respecter les sociétés d'un même groupe dans leurs relations commerciales, et chacune d'entre elles devra être en mesure de justifier par des raisons commerciales normales les rabais qu'elle a pu consentir à une société sœur. Par le respect de cette règle chaque société échappera à la requalification de ses opérations intergroupe en acte anormal de gestion (v. ss 997), que le fisc réintégrerait dans le résultat imposable sans pour autant les déduire du résultat de la société bénéficiaire. Hormis le cadre tracé par l'intégration fiscale chaque contribuable à l'IS est considéré comme une entité autonome, mue par le souci d'une gestion objective destinée à dégager des profits.

1070 Cette règle va toutefois connaître quelques tempéraments pour la société mère. Le juge de l'impôt a en effet admis qu'elle puisse facturer à prix coûtant des produits ou des services à ses filiales (CE 24 févr. 1978, *Dr. fisc.* 1978, comm. 1212, concl. Rivière). Le cadre redevient rigoureux lorsque ces opérations se situent dans un cadre transnational.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1142721679:88866161:196.112.225.1:1587317872

B. Les opérations intergroupe effectuées dans un cadre transnational

1071 Elles sont marquées du soupçon de **prix de transfert** (v. ss 937). L'article 57 du CGI permettra au fisc de rapatrier la marge imposable en France, sauf agrément intervenu au préalable sur le fondement de l'article L. 80-B, 7°, du LPF (v. ss 951).

Le soupçon d'acte anormal pèse de manière plus nuancée sur les aides financières.

§ 2. Les aides

1072 Celles-ci sont soumises à contrôle par la loi fiscale mais aussi par le droit des sociétés. Ainsi l'aide apportée par une filiale à sa mère est illicite et constituera un acte anormal de gestion, la réciproque n'est pas vraie car il est de l'intérêt de la mère de veiller à la bonne santé de ses filles. À l'intérieur de ce cadre c'est le régime des abandons de créances qui est particulièrement contrôlé, en distinguant selon qu'il est à caractère commercial ou à caractère financier.

A. L'abandon de créance à caractère commercial

1073 Il est accordé par une société à une autre dans le dessein de conserver des relations privilégiées ou, plus crûment, permettre la survie d'un client générateur de débouchés pour l'entreprise qui consent cet abandon. Pour les exercices clos depuis le 4 juillet 2012, cette aide est déductible si elle est vraiment à caractère commercial ou si elle est consentie à une entreprise en difficultés financières soumise à une procédure collective ou de conciliation (CGI, art. 39, 13). C'est le cas des abandons de créances, des subventions, des renonciations à recettes consentis dans le cadre d'une gestion normale.

1074 S'il est consenti au sein d'un groupe ce sont les mêmes caractéristiques qui devront être vérifiées pour permettre la déduction de son montant comme charge de la société qui le consent et corrélativement son intégration dans les recettes de la bénéficiaire.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1447216769:88866161:196.127.54:58:1573:7872

B. L'abandon de créance à caractère financier

1075 Il s'analyse à peu près comme une subvention que la société mère verse à sa filiale. Elle se situe hors du cadre des relations commerciales et peut s'analyser comme une recapitalisation, déguisée pour bénéficier de la déduction en charges du concours ainsi versé. Cette déductibilité pour la mère n'est plus possible depuis 2012.

1076 D'une manière générale, l'article 216 A du CGI prévoit que la déductibilité cesse dès que la situation nette de la filiale devient positive, l'abandon de créance n'est pas pris en compte pour la détermination des résultats imposables de la société débitrice, à la condition qu'elle s'engage à augmenter sous deux ans son capital au profit de la société créancière, pour un montant égal à celui de l'abandon qui lui était consenti. La dimension capitaliste de l'opération est ainsi reprise en compte dans des conditions fiscales intéressantes. Cette bienveillance fiscale accompagne aussi les mutations de l'entreprise.

Bibliographie

Brokelind (Cécile), « Les modifications apportées à la directive mère-filiales du 23 juillet 1990 : une amélioration ? », *L'Année fiscale*, 2004, p. 75 à 93.

Chadefaux (Martial), *Les fusions de sociétés. Régime juridique et fiscal*, Groupe Revue fiduciaire, 7e éd., 2009.

Cozian (Maurice), « Les abandons de créance », *Dr. fisc.* 1995, n° 47, p. 1653 à 1662.

Cozian (Maurice), « Peut-on immoler une société à l'intérêt du groupe ? », *Dr. fisc.* 1996, n° 6, p. 204 à 207.

Cozian (Maurice), « Les risques d'abus de droit dans les opérations de restructuration », *BF Lefevbre*, 1997, p. 93 à 97.

Cros (Jean-Éric) *et a.*, « Le traitement comptable des fusions et opérations assimilées et ses incidences fiscales », *Dr. et patr.* 2005, n° 136, p. 48 à 66.

Damy (Georges), « La fiscalité des fusions et acquisitions de sociétés : étude synthétique pour une stratégie efficiente », *Dr. fisc.* 2005, n° 14-15, p. 670 à 674.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442725679:88861511:196.112.23.141:1587347872

DAUMAS (Vincent), « Traitement fiscal des conventions d'intégration : l'âge de raison », *RJF* 3/20, p. 370 à 376.

DIBOUT (Patrick), « Le périmètre des groupes de sociétés et la liberté d'établissement », *Dr. fisc.* 2008, n° 52, étude 640.

DIBOUT (Patrick) *et a.*, « Intégration fiscale : actualités et perspectives. Compte-rendu de la conférence IFA du 5 novembre 2008 », *Dr. fisc.* 2009, n° 11, étude 234.

DURAND (Philippe) et FOUQUET (Olivier), « Conventions d'intégration fiscale : l'édifice jurisprudentiel est-il achevé, note sous CE 24 nov. 2010, n° 334032, *Min. c/ Sté Océ NV*, et n° 333867, *Sté Saga*, concl. Laurent Olléon », *Dr. fisc.* 2011, n° 10, comm. 245.

FOUQUET (Olivier), « Le principe de neutralité fiscale des fusions », *Rev. Adm.* 2013, p. 282 à 284.

FOUQUET (Olivier) et DURAND (Philippe), « La cohérence du régime de l'intégration fiscale en question, note sous CE 11 déc. 2009, n° 301341, *Sté GE Healthcare Clinical Systems* », *Dr. fisc.* 2009, n° 52, comm. 603.

KERGOS (Yann DE), RAFFIN (Marie-Hélène) et MARTIN (Philippe), *Fiscalité des fusions et des apports partiels d'actif*, EFE diffusion, Litec, 1994, 300 p.

MAIA (Jean), « Quelles incidences fiscales pour un abandon de créances », *RJF* 2001, n° 10, p. 799 à 807.

MELOT (Nicolas), « Fiscalité et multinationales : les groupes de sociétés, ces enfants terribles », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 553 à 594.

MERCIER (Jean-Yves), *Fusions, apports partiels d'actifs, scissions*, Francis Lefebvre, 2009.

MOINE (Pascal), *Le régime fiscal des groupes de sociétés. L'intégration fiscale*, EFE-Litec, 2002.

MORGENSTERN (Patrick), *Initiation à l'intégration fiscale*, Revue fiduciaire, 5e éd., 2016, 262 p.

OUDENOT (Philippe), « Fiscalité des sociétés et des restructurations », LexisNexis, 2016, 950 p.

RENOUX (Vincent) et BILLET (Damien), « Le traitement fiscal des abandons de créance consentis par une société mère à sa filiale », *JCP* 2010. 548.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2144272869:88866163:196.200.133.117:1587317872

SELVA-ROUDON (Mathieu), « Intégration fiscale : le requiem ? », *Les Nouvelles Fiscales* 2017, n° 1194, pp. 4-8.

VARII AUCTORES, « Gestion fiscale des groupes de sociétés », *Dr. fisc.* 2012, n° 50, p. 17 à 60.

VARII AUCTORES, *Mémento Groupe de sociétés*, Francis Lefebvre, 2013, 1567 p.

VARII AUCTORES, « Le régime des sociétés mères : état des lieux et perspectives », *Dr. fisc.* 2014, comm. 564 à 572.

VARII AUCTORES, « La gestion fiscale des groupes de sociétés. Actualité et perspectives », *Dr. fisc.* 2016, n° 49, comm. 621 à 634.

VARII AUCTORES, « L'intégration fiscale : un régime menacé ? », Actes du 29e colloque annuel du CEFEP tenu le 22 juin 2016, *Dr. fisc.* 2016, n° 39, comm. 510 à 513.

VILLEGIER (Raymond), *L'intégration fiscale des groupes de sociétés*, LGDJ, 1992, 150 p.

VILLEMOT (Dominique), *La fiscalité des fusions-acquisitions*, PUF, 1995, 160 p.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442726379:88861611:196.200.152.23:1587317872

CHAPITRE 7

Les règles applicables aux mutations de l'entreprise

1077 La vie économique est faite de mutations et il appartient à la législation fiscale de s'adapter pour accompagner ces mutations. Cette démarche est imprégnée de neutralité bienveillante, c'est-à-dire que l'État n'hésitera pas à adopter des mesures de faveur s'il trouve son intérêt à ces mutations et dans la mesure seulement où le droit de l'Union ne prohibe pas une démarche normative qui contreviendrait aux libertés du Traité, parce qu'elle établirait une discrimination au profit des entreprises françaises.

1078 Ces régimes évoluent en même temps que l'économie. Il s'agit respectivement du régime fiscal des restructurations (SECTION 1) et du régime des reprises d'entreprises industrielles en difficulté (SECTION 2).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1447216788:88866161:196.112.23.54:1587317872

SECTION 1

Le régime fiscal des restructurations d'entreprises

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442721679:88866151:196.12.23.54:1587317872

1079 La législation française comme celle de nombreux États partenaires soumet les fusions, scissions et apports partiels d'actif à deux régimes possibles, le régime général étant beaucoup plus rigoureux que le régime spécial (**§ 1**). Le régime de faveur (**§ 3**) est soumis à des conditions d'application (**§ 2**).

§ 1. La distinction entre régime général et régime spécial

1080 Le droit positif conserve un régime général qui aborde les restructurations comme un phénomène envisagé exclusivement sous l'angle de la rentabilité pour le Trésor. Il consiste à décomposer les opérations de fusion et de scission en deux temps. Le premier temps est qualifié de dissolution des sociétés concernées. Sa qualification entraîne la nécessité d'acquitter l'impôt sur les sociétés, non seulement sur le dernier bénéfice d'exploitation, mais aussi sur les provisions puisqu'elles sont censées avoir perdu leur justification et sur les plus-values d'actifs puisqu'elles sont considérées comme ayant cessé d'être latentes. Dans un second temps, les biens de la société sont considérés comme apportés à la société absorbante ou à la société nouvelle. L'apport partiel d'actifs est traité dans le même esprit, puisque la société apporteuse est imposée sur les plus-values d'apport et sur les provisions qui deviennent sans objet en raison de l'apport.

1081 Un tel régime est économiquement dissuasif et empêche en pratique toute restructuration. C'est la raison pour laquelle le législateur a mis en place un régime de faveur qui envisage l'opération de restructuration dans son unité et la qualifie simplement d'opération intercalaire. Le coût fiscal en devient alors dérisoire.

1082 Une directive du Conseil du 23 juillet 1990 (nº 90/435, *JOCE* L. 225, 20 août 1990), aménagée par une directive du 17 février 2005 (nº 2005/19/CE, *JOCE* L. 58, 4 mars 2005) et réécrite par une directive nº 2009/133 du 19 octobre 2009 (*JOCE* L. 310/34, 25 nov. 2009), oblige les États membres à appliquer leur régime de faveur même lorsque l'une des sociétés impliquées dans la restructuration est issue d'un autre État membre. La Cour de justice, dans un arrêt de 1997 (17 juill. 1997, aff. 28/95, *Leur-Bloem*) est venue préciser que les principes de la directive s'appliquaient même à des opérations réalisées entre des sociétés implantées dans un même État, à partir du moment où le législateur national, à l'occasion de la transposition en droit interne de cette directive, avait entendu appliquer le même traitement aux situations purement internes et à celles régies par la directive.

§ 2. Les conditions d'application du régime spécial

1083 Les articles 210-0 A et suivants du CGI proposent ce régime spécial aux fusions, scissions et apports partiels d'actifs réalisés par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Les conditions posées ont trait aux caractéristiques de chaque opération, mais si toutes les conditions n'en sont pas réunies, il est possible néanmoins de prétendre à leur bénéfice en sollicitant un agrément auprès de la direction générale des finances publiques. Cet agrément est de droit lorsque l'opération est justifiée par un motif économique et qu'elle n'a pas comme objectif principal la fraude ou même l'évasion fiscales.

§ 3. L'économie du régime spécial

1084 Le caractère simplement intercalaire de l'opération de fusion au sens large entraîne des conséquences pour la société apporteuse (**A**) et pour la société bénéficiaire des apports (**B**).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442731679:88861961.12.235.4:1587317872

A. Conséquences pour la société apporteuse

1085 Celle-ci est soumise à l'impôt sur les sociétés au titre de son bénéfice d'exploitation et, le cas échéant, des provisions devenues réellement sans objet.

1086 Les plus-values nettes afférentes à l'ensemble des éléments de l'actif apportés sont exonérées. Les provisions qui conservent leur objet ne sont pas davantage soumises à l'impôt et seront reprises au bilan de la société bénéficiaire des apports. Ces écritures peuvent être opérées avec un effet rétroactif, le plus souvent au premier jour de l'exercice en cour de la société apporteuse.

B. Conséquences pour la société bénéficiaire des apports

1087 Ces conséquences sont au nombre de trois qui ont trait respectivement à l'actif du bilan (**1**), au calcul des amortissements (**2**) et au transfert des déficits (**3**).

1. Nouvelles inscriptions à l'actif du bilan

1088 Elle doit inscrire à l'actif de son bilan les éléments autres que les immobilisations pour la valeur fiscale qu'ils avaient dans les écritures de la société apporteuse. Si elle inscrivait une valeur supérieure, elle devrait comptabiliser la différence comme profit. S'agissant des éléments d'actif immobilisés, elle doit les inscrire à son bilan pour la valeur nette comptable qu'ils avaient chez la société apporteuse et elle devra alors poursuivre leur amortissement d'après les valeurs d'origine. Elle doit réintégrer dans ses bénéfices imposables au taux de droit commun les plus-values constatées sur les éléments amortissables lors de la fusion ou assimilée. S'agissant des immobilisations non amortissables, leur cession ultérieure donnera lieu à imposition de l'éventuelle plus-value, calculée d'après la valeur de ces biens au bilan de la société apporteuse, et non pas au regard de leur valeur d'apport.

2. Nouvelle base de calcul des amortissements

1089 La société bénéficiaire des apports peut dorénavant calculer les amortissements correspondants d'après la valeur d'apport de ces éléments, en contrepartie de la réintégration des plus-values sur les éléments amortissables. Bien qu'ils soient par définition usa-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442721379:88861610:196.200.154.57:1573457872

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1172721679:88866616:196.112.235.168:1587317872

gés, les éléments apportés pourront faire l'objet d'un amortissement dégressif s'ils relèvent de ce régime et leur durée probable d'utilisation sera appréciée à la date de l'opération de fusion. Dans le même esprit, s'agissant des plus-values sur cessions ultérieures, elles seront calculées d'après la valeur d'apport des biens amortissables.

3. Transfert des déficits

1090 Les déficits antérieurs subis par la société absorbée sont transférés au profit de la société absorbante sans limitation de durée. Ce transfert permet à la société absorbante de procéder à une compensation immédiate avec les éventuelles plus-values résultant de la fusion.

1091 Bien entendu, ce régime de faveur se prolonge en matière de droits d'enregistrement (v. ss 1637).

Section 2

Le régime fiscal des reprises d'entreprises industrielles en difficulté

1092 Ce régime est, dans son esprit, comparable à celui dont bénéficient les entreprises nouvelles (v. ss 896). Sur le fondement de l'article 107 du TFUE, la Commission européenne a considéré que ce régime constituait une aide établie menaçant de fausser la concurrence. Elle a obtenu un resserrement des conditions d'éligibilité (**§ 1**) et un encadrement des avantages fiscaux (**§ 2**).

§ 1. Les conditions d'éligibilité à ce régime

1093 L'entreprise reprise peut être une entreprise individuelle ou une société, dont l'activité doit être exclusivement industrielle. La loi exclut expressément de ce régime les activités de transport, de

construction de véhicules automobiles et de navires civils, la fabrication de fibres artificielles, la sidérurgie, l'industrie charbonnière, la production ou la transformation de produits agricoles, ainsi que la pêche et l'aquaculture. Cette entreprise doit être en situation de difficulté, soit qu'elle fait l'objet d'une procédure collective, soit qu'il s'agit d'un établissement en difficulté, sans considération de la situation économique ou financière de l'entreprise dont elle dépend.

1094 La société repreneuse, créée avant le 31 décembre 2020, devra être soumise à l'impôt sur les sociétés, être indépendante de l'entreprise reprise et son capital ne doit pas être détenu directement ou indirectement par les personnes qui ont été associées ou exploitantes de l'entreprise reprise, ou qui ont détenu son capital indirectement à plus de 50 %, pendant l'année précédant la reprise.

§ 2. L'encadrement des avantages fiscaux afférents à ce régime

1095 Une société créée pour la reprise d'une entreprise industrielle en difficulté bénéficie d'une exonération d'impôt sur les sociétés et d'imposition forfaitaire annuelle à raison des bénéfices réalisés jusqu'au terme du 23e mois suivant sa création. Toutefois, cette exonération constitue une aide plafonnée uniformément à 200 000 euros pour tous les impôts (y compris les impôts locaux) sur une période de trois exercices fiscaux, ceci par application du règlement *de minimis* (UE, nº 1407/2013 de la Commission, du 18 déc. 2013, *JOUE* L. 352/1). Le plafonnement n'est dépassé que dans deux cas. Soit l'entreprise bénéficie d'un agrément à l'occasion de l'implantation dans une zone d'aide à finalité régionale (AFR) ; dans ce cas la société va bénéficier d'un supplément d'aides en fonction de son implantation géographique. Ou bien la société est une petite ou moyenne entreprise et, dans ce cas, l'avantage en impôt auquel elle peut prétendre est plafonné est fonction de ses coûts salariaux.

1096 Ce premier volet du système fiscal français est impressionnant par la richesse et la complexité de son régime que commande sa

international.scholarvoxcome:IGG Mandrich:1442716679988651611.1.2.2.3.5.4.1.8.3.1.7.8.7.2

dimension fondamentale d'impôt directement ressenti et acquitté par les personnes. Il est piquant de constater que la description de l'imposition de la dépense, qui représente un volume de recettes bien supérieur pour la puissance publique, requiert des développements beaucoup plus modestes.

Bibliographie

OUDENOT (Philippe), *Fiscalité des groupes et des restructurations*, Litec, 2011, 661 p.

SERLOOTEN (Patrick), « Un statut fiscal pour l'entreprise en difficulté ? », *Dr. fisc.* 1999, n° 28, p. 966 à 970.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442721679:88866161:196.122.235.168:1587317872

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442721679:88866161:196.112.23.54:1587317872

Troisième partie

L'imposition de la dépense

1097 La tradition fiscale française fait la part belle à ces prélèvements qui sont perçus par les professionnels sur des consommateurs puis versés au Trésor. Le coût de gestion de ces impôts est faible pour la collectivité bénéficiaire puisque le nombre de collecteurs à contrôler est réduit à quelques dizaines de milliers d'agents économiques, et l'impôt n'est pas impopulaire puisque son incorporation dans le prix de vente du produit ou du service le rend indolore.

1098 L'impôt sur la dépense n'est pas un modèle de justice fiscale, en raison de son caractère « réel », assis sur des actes de consommation sans égard pour les charges personnelles du contribuable consommateur, il ne respecte pas davantage l'éthique de la démocratie puisqu'il ne fait pas appel au consentement éclairé du contribuable qui l'acquitte comme c'est le cas avec l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés. Son poids prépondérant n'est donc pas à inscrire à l'actif de l'État français puisqu'il amène à le ranger, aux termes de la typologie dressée par l'OCDE, au rang des États en voie de développement, dans lesquels la faiblesse des structures publiques, l'imparfaite monétarisation de l'économie et

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1427721679:88866161:196.112.23.54:1587317872

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442216798:88861661:196.200.161.12:1587331872

le poids de l'oligarchie empêchent l'instauration d'un système fiscal conciliant justice et rentabilité.

1099 La brutalité de cette observation doit être aussitôt tempérée par deux remarques complémentaires : l'impôt prédominant du système français qu'est la TVA représente l'archétype de l'impôt neutre et de l'impôt difficilement fraudable. Ces deux qualités tangibles valent peut-être mieux que les vertus de l'impôt sur le revenu, dont la supériorité théorique ne résiste pas à l'expérience française. Les gouvernants contemporains font en outre valoir que cet impôt est le seul qui permette d'imposer les importateurs, notamment ceux de produits fabriqués à faible coût social. Il y a là matière à un débat technique et politique exempt de médiocrité.

1100 Aujourd'hui le rôle éminent est dévolu à la TVA, qui s'analyse comme un impôt général sur la dépense (TITRE 1), tandis que subsistent quelques impositions particulières (TITRE 2).

Bibliographie

LAMBERT (Thierry), « L'impôt sur la dépense peut-il fonder une politique fiscale ? », *RFFP* 2014, n° 126, p. 39 à 49.

TITRE 1

L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LA DÉPENSE : LA TVA

1101 La TVA apparaît pour la première fois en France en 1954, le champ de son application est alors limité à la production et au commerce de gros ; il est étendu au commerce de détail et aux prestations de services à compter de 1968. Cet impôt connaît alors un succès international qui, à partir de la Communauté, va essaimer dans le monde entier, à tel point que seul un grand État incarne encore le refus de l'adopter : les États-Unis, dont la plupart des États fédérés pratiquent une taxe sur les ventes (« *sales tax* »). Si les dénominations varient (taxe sur les produits et services au Canada et en Australie, taxe sur la valeur agrégée en Amérique latine, taxe sur la consommation au Japon), Pour comprendre cet extraordinaire engouement il est essentiel d'analyser les caractéristiques de cet impôt en les confrontant à celles de ses concurrents et prédécesseurs (CHAPITRE PRÉLIMINAIRE), avant d'examiner successivement son champ d'application (CHAPITRE 1), les conditions de son exigibilité (CHAPITRE 2), le régime des déductions (CHAPITRE 3), les obligations fiscales de ses redevables (CHAPITRE 4) et certains régimes particuliers d'assujettissement (CHAPITRE 5).

internationalshadexcom:ENCG Marrakech:1427216179:88866161:196.112.23.54:1587317872

Chapitre préliminaire

Les caractéristiques d'une imposition sur la dépense

1102 L'histoire fiscale fait apparaître différentes modalités d'imposition de la dépense (section 1), dont la confrontation laisse émerger la supériorité de la TVA (section 2).

Section 1

Les différentes modalités d'imposition de la dépense

1103 Schématiquement elles sont au nombre de trois, la taxe cumulative (**§ 1**), la taxe unique (**§ 2**) et la taxe unique à paiement fractionné ou TVA (**§ 3**). Une illustration chiffrée permettra de mieux saisir le génie de chacune d'elles.

international.scholarvox.com:DEUCG Marrakech:1442721679:88866161:196.112.23.54:1587317872

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1447216798:88866161:196.113.34.158:1587317872

§ 1. La taxe cumulative

1104 Pratiquée autrefois en France et plus longtemps en Allemagne, elle s'analyse comme un impôt qui est perçu à chacune des étapes successives du processus de production, à l'occasion de la revente du produit par le fournisseur à son client. Plus le processus de production est long et plus le produit sera imposé. Elle est aussi dénommée taxe en cascade.

§ 2. La taxe unique

1105 Comme son nom l'indique l'impôt est ici perçu à l'occasion d'une seule étape du processus économique. Ce peut être au début du processus – et on parlera alors de taxe unique à la production – ou tout à la fin de celui-ci, et il s'agira alors d'une taxe unique à la consommation. La taxe sur les ventes américaines appartient à cette dernière catégorie, elle est perçue par le détaillant sur le consommateur final.

1106 Dans la mesure où elle n'est perçue qu'une seule fois les opérateurs peuvent être tentés de la frauder en essayant d'éluder l'étape de perception.

§ 3. La taxe unique à paiement fractionné ou TVA

1107 Empruntant certaines caractéristiques à ses deux prédécesseurs la TVA est perçue à chaque étape du processus de production (comme la taxe cumulative), mais sous déduction de la taxe acquittée aux étapes précédentes, de telle sorte qu'elle se présente, au terme du schéma économique, comme une taxe unique.

1108 **Exemple.** Prenons par hypothèse un schéma de production doté de la configuration suivante :

– il comprend trois étapes successives, assumées respectivement par les agents économiques A, B et C ;

– chacun de ces agents ajoute une valeur de 100 au produit que lui a vendu son fournisseur ;

– le taux de l'impôt sur la dépense est de 10 % ;

– l'impôt est calculé sur une base hors taxe.

L'utilisation de chacune des trois taxes donne les résultats suivants :

1° Avec la taxe cumulative :

– 1re étape : A crée 100 de valeur ; il revend le produit à B 110 (100 + 10) et verse au Trésor 10.

– 2e étape : B crée 100 de valeur ; il revend le produit à C 230 (200 + 20 + 10) et verse au Trésor 20.

– 3e étape : C crée 100 de valeur ; il revend le produit au consommateur final 360 (300 + 30 + 20 + 10) et verse au Trésor 30.

Le Trésor a perçu au total 60 de taxe.

2° Avec la taxe unique :

Selon qu'elle est à la production ou à la consommation, à taux égal son rendement ne sera évidemment pas le même puisque l'assiette sera substantiellement différente. Pour garder son caractère probant à la comparaison, supposons que la taxe est à la consommation :

– 1re étape : A crée 100 de valeur ; il revend le produit à B 100 et ne verse rien au Trésor.

– 2e étape : B crée 100 de valeur ; il revend le produit à C 200 et ne verse rien au Trésor.

– 3e étape : C crée 100 de valeur ; il revend le produit au consommateur final 330 (300 + 30) et verse au Trésor 30.

Le Trésor a perçu au total 30 de taxe.

3° Avec la TVA :

– 1re étape : A crée 100 de valeur ; il revend le produit à B 110 (100 + 10) et verse 10 au Trésor. Le génie propre de la TVA apparaît dès l'étape suivante :

– 2e étape : B crée 100 de valeur ; il revend le produit à C 220 (200 + 20). Il est juridiquement tenu de verser au Trésor les 20

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442721673:88866161:196.112.23.84:1587317872

de TVA facturés à C. Mais s'il détient une facture de son fournisseur A qui fait apparaître que 10 ont déjà été versés au Trésor lors de l'étape d'amont, B est fondé à déduire ces 10 de TVA d'amont de la TVA qu'il a lui-même collectée, de telle sorte qu'il ne versera que 10 (20 - 10) au Trésor.

– 3e étape : C crée 100 de valeur ; il revend le produit au consommateur final 330 (300 + 30). Il est juridiquement tenu de verser au Trésor les 30 de TVA qu'il a facturés à son client, mais s'il détient une facture de B faisant apparaître que 20 ont déjà été acquittés en amont, il ne lui en versera que 10 (30 - 20).

1109 Au travers de ce simple exemple la TVA apparaît supérieure à ses concurrentes, en ce qu'elle est plus neutre que la taxe cumulative et plus difficile à frauder que la taxe unique.

SECTION 2

LES FACTEURS DE SUPÉRIORITÉ DE LA TVA

1110 La neutralité (**§ 1**) et le caractère difficilement fraudable (**§ 2**) de cet impôt lui assurent un succès contemporain et à peu près universel.

§ 1. La neutralité de la TVA

1111 Cette caractéristique est considérée comme une vertu de l'impôt dans un État moderne (v. ss 10) ; elle se mesure dans deux séries de domaines, quant à la longueur du circuit économique (**A**) et pour les échanges internationaux (**B**).

A. La TVA est indifférente à la longueur du circuit économique

1112 Elle ne pèse par conséquent pas sur la réflexion et n'influence pas la décision des opérateurs qui détermineront l'organisation de leur schéma de production en fonction de la rationalité économique

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442221679:88866619:196.200.156.3:1587317872

et non pas de considérations purement fiscales ; en d’autres termes le montant de l’impôt sera directement et uniquement fonction de la valeur globale du produit et non pas du nombre d’étapes que comprend son processus de production. L’intégration verticale ne bénéficiera d’aucune faveur fiscale par rapport à un schéma éclaté de production, à valeur globale créée identique bien entendu.

1113 **Exemple.** Le prolongement de l’exemple permet de mesurer cette vertu de la TVA par rapport à la taxe cumulative :

Deux variations seront opérées sur le schéma de base : respectivement un allongement puis un raccourcissement du circuit économique, dans une enveloppe de valeur créée qui demeure de 300.

1. L’allongement du processus de production résulte de l’abandon d’une partie de son activité par B qui la confie à B’, respectivement pour une valeur de 50 :

1° Avec la taxe cumulative :

– 1re étape : A crée 100 de valeur, il revend le produit à B 110 (100 + 10) et verse 10 au Trésor.

– 2e étape : B crée 50 de valeur, il revend le produit à B' 175 (150 + 10 + 15) et verse 15 au Trésor.

– 3e étape : B' crée 50 de valeur, il revend le produit à C 245 (200 + 10 + 15 + 20) et verse 20 au Trésor.

– 4e étape : C crée 100 de valeur, il revend le produit au consommateur final 375 (300 + 10 + 15 + 20 + 30) et verse 30 au Trésor.

À valeur ajoutée identique, le Trésor a perçu 75 soit 15 de plus, simplement parce que le processus de production comprenait une étape de plus. L'impôt pénalise donc les circuits longs puisque l'adjonction de cette étape supplémentaire aboutit à majorer le prix du produit de 15.

2° Avec la TVA :

Il suffit de refaire les calculs pour constater que la logique de cet impôt est indifférente à l'allongement du schéma de production : la dose de TVA incorporée dans le prix de vente au consommateur final sera toujours de 30.

2. Le raccourcissement du processus de production résulte de la fusion qui intervient entre B et C ; la nouvelle entreprise ainsi constituée crée 200 de valeur.

1° Avec la taxe cumulative :

– 1re étape : A crée 100 de valeur, il revend le produit à BC 110 (100 + 10) et verse 10 au Trésor.

– 2e étape : BC crée 200 de valeur, il revend le produit au consommateur final 340 (300 + 10 + 30) et verse 30 au Trésor.

À valeur ajoutée identique, le Trésor n'a perçu ici que 40, soit 20 de moins que dans le schéma à 3 étapes et 35 de moins que dans le schéma à quatre étapes. La taxe cumulative favorise donc les circuits économiques courts, elle incite donc artificiellement à la concentration verticale des producteurs.

2° Avec la TVA :

Là encore, les calculs montrent que la dose de TVA incorporée au prix de vente sera toujours de 30.

1114 La neutralité suppose une assiette la plus large possible ; en effet, si un opérateur est exonéré, de manière apparemment paradoxale, cette exonération va alourdir le poids de la TVA grevant le produit puisqu'elle va rompre la chaîne des déductions, en interdisant aux opérateurs situés en aval de l'exonéré de déduire la TVA supportée par l'agent exonéré, celui-ci ne pouvant ni la déduire ni même la faire apparaître sur sa facture. La reprise de l'un des exemples ci-dessus avec exonération de l'agent économique intermédiaire permettra de constater cet alourdissement indésirable.

1115 Cette forme de neutralité est considérée comme essentielle dans une économie néo-libérale, elle correspond aussi à l'intérêt bien compris de l'État qui y gagne une meilleure qualité de prévision de ses recettes fiscales, puisqu'elles dépendront pour cet impôt de l'activité économique et non des restructurations des entreprises. Cette vertu de la TVA se retrouve pour les échanges internationaux.

international.scholarvox.com:ENCG Agadir:2142724679:88861519:196.12.23.54:1587317872

B. Pour les échanges transnationaux

1116 La TVA présente une supériorité décisive due à sa transparence. Un standard du droit fiscal international, respecté par la quasi-totalité des États, permet au produit exporté de quitter l'État exportateur en exonération d'imposition sur la dépense, de traverser les États de transit en suspension de taxe et de subir cette imposition uniquement dans l'État de destination, c'est-à-dire l'État de consommation finale. L'universalité de cette règle (v. ss 60) permet de faire l'économie de dispositions conventionnelles spécifiques mais sa mise en œuvre avec une taxe cumulative pose problème dans un système d'intégration qui prohibe les discriminations et les atteintes à la libre concurrence. En effet, pour que la marchandise parte hors taxes du pays exportateur il est deux solutions. Ou bien le produit est le fruit d'un processus de production totalement hors taxes, aucun remboursement n'est alors à opérer par le Trésor du pays exportateur, mais force est de constater que cette hypothèse est plus idyllique que réaliste. Elle ne peut s'appliquer qu'à des produits clairement destinés à l'exportation dès le début du processus de production, et même pour un Airbus produit dans de telles conditions le fabricant sera toujours en droit de réclamer remboursement d'un impôt sur la dépense qui a grevé une partie de son activité.

1117 Dans la généralité des cas le produit est fabriqué dans un schéma soumis à imposition, et c'est ici que le processus de remboursement achoppe, avec la taxe cumulative, sur la dose d'impôt que recèle le produit. Son montant dépend en effet de la longueur du circuit économique, que l'État ignore et qui peut varier pour deux produits identiques. Dans un schéma aussi imprécis le remboursement ne peut être qu'approximatif et surtout l'État va en profiter pour subventionner discrètement ses entreprises exportatrices en leur remboursant un montant supérieur à celui de la taxe réellement perçue. Ainsi ces entreprises pourront pratiquer un certain dumping et fausser les règles de concurrence.

1118 C'est en constatant ce travers que la Commission des Communautés, inspirée par le rapport Neumark de 1962, a décidé d'imposer aux États membres de la Communauté, non seulement un système

Intentionnally blank

unique d'imposition sur la dépense mais la TVA : avec cette dernière il suffit de connaître le prix TTC départ frontière pour connaître au centime près le montant de la TVA qu'il faut rembourser, quel qu'ait été le nombre d'étapes du circuit de production.

1119 La TVA est donc l'archétype de l'impôt neutre, elle est également difficile à frauder.

§ 2. La difficulté de frauder la TVA

1120 Cette caractéristique rend la TVA rentable pour l'État mais permet aussi de compenser son insensibilité intrinsèque à la justice sociale en assurant une certaine égalité devant l'impôt.

1121 Cette vertu naît de la possibilité de déduire la taxe d'amont à chaque étape du processus de production : pour déduire, l'agent économique doit détenir une facture en bonne et due forme de son fournisseur, sur laquelle apparaît le montant de la TVA déjà acquittée et par conséquent déductible. La déductibilité de la taxe d'amont est l'élément gratifiant du système, qui va inciter chaque contribuable à exiger de ses fournisseurs qu'ils lui remettent des factures régulières. Ainsi s'opère une surveillance mutuelle des contribuables, qui aboutit à limiter considérablement la fraude, puisque tous la déclarent et l'acquittent.

1122 Certes la fraude existe et elle prend même deux formes différentes : une fraude banale, qui consiste à essayer d'échapper à cet impôt comme à n'importe quel autre, par exemple au moyen de ventes ou de prestations délivrées sans facture à des particuliers non assujettis. Le fraudeur plus sensible à la logique de la TVA va dévoyer le système en multipliant au contraire la création de fausses factures de fournisseurs, qui constitueront autant de crédits de TVA déductibles sur la TVA collectée en aval auprès de ses clients. Cette pratique, qui se rencontre dans le secteur des matières premières, des déchets neufs et des produits semi-finis aboutit également à minorer abusivement le bénéfice imposable par comptabilisation de charges fictives, tandis que le montant de la fausse facture récupéré auprès de son éditeur (appelé aussi

« taxi ») permettra d'alimenter une caisse noire, pourvoyeuse par exemple d'avantages en nature non déclarés à l'impôt sur le revenu pour les dirigeants de l'entreprise. Il s'agit d'une fraude « intelligente » puisqu'elle suppose une compréhension parfaite de l'impôt, elle est fort logiquement réprimée avec une particulière sévérité par les tribunaux correctionnels. À ces deux types de fraude s'ajoute dorénavant la fraude intra-communautaire (v. ss 1168), dont les effets sont si pervers qu'ils mettent en péril le devenir même de cet impôt.

1123 L'ultime avantage présenté par la TVA est le caractère général de son champ d'application.

Bibliographie

BERNIER (Gwenaëlle), COURTOIS-FINAZ (Armelle) et CHETCUTI (Laurent), *La TVA racontée à leurs dirigeants et à leurs conseils*, Litec, 3e éd., 2016.

BOUCHARD (Jean-Claude) et MILLER (Justin Hayden), « La TVA : une question de principes. Analyse des grands principes communautaires », *Dr. fisc.* 2009, nº 7, étude 182.

BOUCHET (Delphine), HABIBOU (Nathalie), JOSEPH (Jean-Baptiste), LUMBROSO (Élise) et MARX (Jessica), « TVA : soixante questions-clés », *Dr. fisc.* 2014, nº 45, comm. 599, nº 48, comm. 648 et 2015, comm. 112.

CHARLET (Alain) et OWENS (Jeffrey), « Une perspective internationale sur la TVA », *Dr. fisc.* 2010, nº 39, comm. 399.

Conseil des impôts, « Dix-neuvième rapport au président de la République relatif à la taxe sur la valeur ajoutée », *JO* 2001, 380 p.

DROUIN (Évelyne), « Les fondements juridiques de la TVA en droit des obligations », *Dr. fisc.* 1999, nº 14, p. 561-570.

LADOUX (Laurence), « La TVA : quelle place dans le système des prélèvements obligatoires français », *Les Nouvelles Fiscales* 2016, nº 1176, pp. 30-35.

LAMBERT (Thierry), « L'impôt sur la dépense peut-il fonder une politique fiscale ? », *RFFP* 2014, nº 126, p. 39 à 49.

LAMBERT (Thierry), « La concurrence et l'assujettissement des personnes publiques à la TVA », *RFFP* 2014, nº 128, p. 53 à 63.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1447716799:88866161:196.12.235.1:1583317872

LAURE (Maurice), *La taxe sur la valeur ajoutée*, Sirey, 2e éd., 1953.

LEVOYER (Loïc), « L'assujettissement des collectivités territoriales à la TVA », *JCP A* 2006, étude 1027.

PHILIPPE (Jean-Jacques), « Cinquante ans de TVA : de sa préhistoire à son actualité », *Dr. fisc.* 2005, no 7, p. 382 à 386.

PHILIPPE (Jean-Jacques), *La TVA à l'heure européenne*, Litec, 1993, 383 p.

PLAGNET (Bernard), *La taxe sur la valeur ajoutée*, LGDJ, 1990, 172 p.

VILLEMOT (Dominique), *La TVA européenne*, PUF, 1994.

SERANDOUR (Yolande), « La notion d'assujetti à la TVA », *Dr. fisc.* 2015, no 22, comm. 325.

VARII AUCTORES, « La TVA a cinquante ans », *Dr. fisc.* 2004, no 44-45, p. 1590 à 1593.

VARII AUCTORES, « La TVA : 60 ans après », *RFFP* 2014, no 128.

WOLF (Marc), « Où va la TVA ? Fragilités actuelles et pistes de réforme », *Dr. fisc.* 2012, no 14, p. 76 à 81.

WALTER (Roland), « Vers une TVA définitive en 2015 ? », *Les nouvelles fiscales* 2015, no 1152, p. 4 à 7.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2142226369:88866631961112:335158733:7872

Chapitre 1

Le champ d'application de la TVA

1124 Le domaine dévolu à la TVA est délimité par des critères d'assujettissement qui ont évolué avec le temps (SECTION 1), au-delà des opérations imposables de plein droit il comprend aussi des opérations assujetties en vertu d'une disposition expresse de la loi (SECTION 2). Corrélativement certaines opérations sont exonérées (SECTION 3), qui peuvent parfois être assujetties à la TVA si le contribuable le souhaite (SECTION 4) ! L'incidence de la territorialité doit également être mesurée (SECTION 5).

Section 1

Définition générale de l'opération imposable

1125 Au temps où la TVA était un impôt exclusivement français, le législateur national avait développé des critères qu'il est intéressant d'évoquer (**§ 1**) pour mieux analyser la définition du droit positif (**§ 2**), étant précisé que l'avènement de l'Union européenne a provoqué des modifications substantielles (**§ 3**).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1427216779:88866161:196.112.23.54:1587317872

§ 1. La définition en vigueur jusqu'au 31 décembre 1978

1126 Elle était issue d'une loi de 1966, elle appliquait la TVA aux « affaires » relevant d'une « activité de nature industrielle ou commerciale », quels qu'aient été,

– les buts ou les résultats de ces affaires : lucratifs ou non,

– la situation juridique des personnes qui les réalisaient : qu'ils aient ou non le statut de commerçants,

– la forme ou la nature de leur intervention et son caractère habituel ou occasionnel.

1127 C'est donc la nature commerciale de l'activité, même occasionnelle, qui commandait son assujettissement à la TVA. Corrélativement se trouvaient exclues du champ d'application les opérations relevant d'une activité de nature libérale, agricole ou civile. Le juge de l'impôt avait toutefois considéré que l'exercice d'une telle activité dans le cadre d'une société commerciale entraînait son assujettissement. L'introduction du droit communautaire va bouleverser les critères.

§ 2. Les critères du droit positif

1128 Ils ont été posés par la sixième directive du 17 mai 1977 (remplacée par Dir. CE n° 2006/112 du 28 nov. 2006), transposés dans le droit positif français par une loi du 29 décembre 1978 et codifiés aux articles 256 et suivants du Code. Deux critères alternatifs permettent de délimiter le champ d'application de la TVA, un critère réel (**A**), qui prend en compte la nature de l'opération, et un critère personnel (**B**).

A. Le critère réel

1129 Il est énoncé par l'article 256-I, qui prévoit que : « Sont soumises à la TVA les livraisons de biens (**1**) et les prestations de services (**2**) effectuées à titre onéreux (**3**) par un assujetti agissant en tant que tel (**4**). »

La généralité des termes choisis permet d'assujettir toute activité.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1447216679:88661931:196.12.233.54:1587817872

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442761677:88861461:196.112.23.53:1587317872

1. Les livraisons de biens

1130 Elles sont précisées par le deuxième alinéa, qui les analyse comme « le transfert du pouvoir de disposer d’un bien corporel comme un propriétaire ». Il s’agit de biens meubles comme de biens immeubles.

S’agissant des opérations sur biens meubles incorporels, elles relèveront, selon les cas, des droits d’enregistrement (cessions de fonds de commerce) ou de la TVA sur prestations de services (opérations sur brevets).

Le transfert du pouvoir de disposer correspond le plus souvent à une opération de vente. Toutefois, si cette vente est assortie d’une clause de réserve de propriété, aux termes de laquelle la marchandise reste la propriété du vendeur jusqu’à son complet paiement, ce différé dans le transfert de la propriété demeure sans incidence sur l’assujettissement dès le jour de la livraison. Un apport en société, l’échange d’un bien contre un autre sont des livraisons de biens.

2. Les prestations de services

1131 Elles sont énumérées par l’article 256-IV, de façon à la fois englobante et non limitative. Ce sont les opérations autres que la livraison de biens, notamment la cession ou la location de biens meubles incorporels, le transport, les consultations, les ventes à consommer sur place et les travaux immobiliers.

3. L’absence de contrepartie onéreuse empêche d’appliquer la TVA

1132 Le caractère onéreux est une composante intrinsèque de la vie des affaires mais pas un paramètre décisif de la fiscalité, puisque la loi fiscale impose les mutations à titre gratuit (v. ss 1428) mais considère que l’absence de contrepartie onéreuse empêche d’appliquer la TVA. C’est dans le droit fil de cette logique que la Cour de justice de l’Union et le juge national ne soumettent les subventions à la TVA que dans la mesure où ces sommes ont pour contrepartie directe une prestation servie par l’entreprise subventionnée à l’entité qui verse la subvention. Cette exigence du lien direct pour soumettre à TVA ne présente pas que des avantages, puisqu’il a pour effet d’exclure à due concurrence la déduction de la TVA

d'amont. C'est dans son arrêt *Apple and Pear Development Council* du 8 mars 1988 (aff. 102/86, *Dr. fisc.* 1989, n° 15, comm. 813) que la CJCE a posé cette exigence, qui est implicite dans le caractère onéreux. Deux conditions caractérisent le **lien direct** :

– d'une part, le service doit être rendu directement à un bénéficiaire déterminé, autrement dit il doit être individualisé ;

– d'autre part, il doit exister une « relation nécessaire » entre le niveau des avantages retirés par le bénéficiaire du service et la contre-valeur qu'il verse au bénéficiaire (CE 6 juill. 1990, *Codiac, RJF* 8-9/90, n° 989).

1133 Dans le même esprit, la Cour de justice a été amenée à se pencher sur les conditions d'assujettissement des sociétés holdings. Elle a entériné le fait qu'une telle société ne peut pas être considérée comme un agent économique assujetti lorsque son activité se borne à encaisser les dividendes de ses filiales (CJCE 14 nov. 2000, *Floridienne et Berginvest*, aff. C-142/99). En revanche, elle exerce une activité économique assujettie lorsqu'elle s'immisce dans la gestion de ses filiales puisqu'elle met alors en œuvre des transactions soumises à TVA. Elle peut même déduire la TVA grevant les services acquis dans le cadre de la prise de participations dans le capital de ses filiales, car il existe un lien direct et immédiat entre ces frais et l'ensemble de son activité économique (CJCE 27 sept. 2001, *Cibo Participations*, aff. C-16/00).

4. L'importance du cadre professionnel

1134 L'assujetti agissant en tant que tel est une composante du critère réel d'assujettissement qui ne manque pas de laisser perplexe : elle semble en effet subordonner l'application de la TVA à une opération seulement si son acteur est assujetti à l'impôt. En réalité, elle semble indiquer que la TVA n'est due que si l'opération est effectuée dans le cadre de l'activité professionnelle assujettie : ce ne sera, par conséquent, pas le cas d'une vente réalisée par un commerçant à titre privé. Le Conseil d'État a estimé également dans son arrêt *Sudfer* du 29 décembre 1995 (CE 29 déc. 1995, *Dr. fisc.* 1996, n° 8, comm. 221, concl. Ph. Martin) qu'elle faisait échapper à la TVA la revente de lingots d'or effectuée par une

société de négoce de métaux qui les avait achetés à titre de simple placement plusieurs années auparavant.

1135 Cette disposition n'est pas superfétatoire mais altère néanmoins la rigueur du critère réel. Elle annonce le critère personnel.

B. Le critère personnel

1136 Il est posé par l'article 256 A du Code, aux termes duquel sont assujetties les personnes,

– qui effectuent de manière indépendante une activité économique de producteur, de commerçant ou de prestataire de services,

– quels que soient leur statut juridique, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.

1137 Cette définition exclut expressément les travailleurs salariés mais englobe les activités d'exploitant agricole et les professions libérales. À titre d'indice, le législateur voit dans l'activité économique le fait d'exploiter un bien meuble corporel ou incorporel pour en retirer des recettes présentant un caractère de permanence.

1138 Ce critère apparaît comme secondaire et peu complémentaire du critère réel. En tout cas, l'ensemble se veut efficace à défaut d'être esthétique et rigoureux, mais il ne constitue pas une véritable définition du champ d'application.

§ 3. Les modifications apportées par l'avènement de l'Union, au 1er janvier 1993

1139 Elles ne portent pas sur le champ d'application de l'impôt mais sur les conséquences de la disparition des contrôles aux frontières intracommunautaires ; en revanche le calendrier de travail proposé par la Commission aux États en 1996 pour les trois années suivantes portait notamment sur la réécriture des critères d'assujettissement, dans un but de simplification et de lutte contre la fraude. Il n'a pu aboutir, faute d'un accord du Conseil qui doit être obtenu à l'unanimité. Le régime provisoire s'en est trouvé pérennisé (v. ss 1168 s.).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442226698886661:196.12.23.54:1587317872

1140 Le législateur communautaire a conscience de l'absence d'exhaustivité des critères qu'il a posés, puisqu'à côté des opérations imposables de plein droit par application de ces critères il a énuméré expressément une série d'activités assujetties.

SECTION 2
LES OPÉRATIONS SOUMISES À LA TVA EN VERTU D'UNE DISPOSITION EXPRESSE DE LA LOI

1141 L'article 257 du CGI dresse cette liste des opérations qui « sont également soumises à la taxe sur la valeur ajoutée ». Elle est longue d'une quinzaine de rubriques parmi lesquelles il faut noter les livraisons à soi-même de biens ou services, les livraisons à soi-même d'immeubles neufs non revendus dans les deux ans de l'achèvement et les gains de courses perçus par les propriétaires de chevaux, ainsi que certaines opérations immobilières qui seront évoquées au sein des régimes particuliers (v. ss 1334).

1142 Une mention particulière doit être faite ici des livraisons à soi-même, dont l'assujettissement exprès traduit le souci du législateur d'éviter une consommation finale en exonération de TVA. Chaque fois qu'un assujetti distrait pour sa consommation personnelle des produits que son entreprise détient en stock ou des prestations de services qu'il rend, il est normal, au regard de la TVA, de l'obliger à reverser cet impôt qu'il avait initialement déduit sur les fournitures achetées pour exercer son activité professionnelle.

1143 Mais le législateur va plus loin en exigeant également l'assujettissement des opérations qu'une entreprise réalise pour elle-même, avec le concours de son personnel et en utilisant ses propres fournitures. C'est le cas de la machine qui sera utilisée pour l'activité de production ; l'assujettissement a pour objet de préserver la neutralité de l'impôt puisque l'opérateur ne sera pas tenté pour des raisons fiscales de produire lui-même ce qu'il pourrait commander à une entreprise extérieure. Le résultat est le plus souvent limité à une écriture comptable, qui rend la TVA exigible au titre du mois

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2112369988661:88866241:196.200.158.72.23:1587311872

de livraison à soi-même du bien ; l'impôt sera immédiatement et intégralement déductible au titre du même mois, sauf s'il s'agit d'un bien n'ouvrant pas droit à déduction ou si l'entreprise n'est que partiellement assujettie.

1144 Toutes les activités professionnelles effectuées à titres indépendant et onéreux dans le domaine de l'industrie, du commerce et des prestations de services sont assujetties à la TVA, à l'exception des opérations que la loi exonère expressément.

Section 3

Les opérations exonérées

1145 Ces opérations qui relèvent du champ d'application de l'impôt en ont été expressément écartées par le législateur communautaire, pour des raisons variées. Les articles 261 à 263 du Code énoncent une longue liste en forme de dépôts sédimentaires, d'où se détachent sept catégories principales d'activités : les activités de service public (**1**), les opérations effectuées au bénéfice de toutes personnes par des œuvres sans but lucratif (**2**), les prestations médicales et paramédicales (**3**), Les prestations d'assurances (**4**), les opérations bancaires et financières (**5**), les exportations vers les pays tiers et les livraisons de biens dans le cadre intracommunautaire (**6**) et enfin les locations (**7**).

1. Les activités de service public

1146 Elles sont exonérées à partir du moment où cette exonération n'introduit pas de distorsion de concurrence. Il en est ainsi des services administratifs (justice, police) mais aussi des prestations de services effectuées dans le cadre de l'enseignement (scolaire et universitaire, leçons particulières dispensées par des personnes physiques).

2. Les opérations effectuées au bénéfice de toutes personnes par des œuvres sans but lucratif

1147 Elles bénéficient de l'exonération de la TVA dans les conditions générales d'exonération posées par l'article 261, 7-1°-d du

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442722634:88861161:196.122.254:1593367872

CGI (v. ss 874). En outre, existe une exonération pour les établissements de santé au titre des prestations consécutives à une prescription médicale.

3. Les prestations médicales et paramédicales

1148 Elles sortent du champ d'application de la TVA par une volonté commune des États ; ils ont en effet estimé que l'assujettissement s'apparenterait à un non-sens, puisque l'état préoccupant du budget des régimes de protection sociale ne leur permettrait pas de faire face à ce surcroît de remboursement et il faudrait par conséquent que le budget de l'État leur reverse sous forme de dotations le montant de la TVA collectée.

1149 L'exonération concerne toutes les prestations, qu'elles soient servies dans un cadre hospitalier ou dans un cadre libéral, mais à la condition qu'elles interviennent sur le fondement d'une prescription. La gymnastique non rééducative d'un kinésithérapeute, les actes de chirurgie esthétique non pris en charge par une caisse d'assurance maladie mais aussi les prestations d'un vétérinaire, seront soumises à TVA.

4. Les prestations d'assurances

1150 Elles sont exonérées parce qu'elles sont soumises à une autre imposition qui est la taxe sur les conventions d'assurance (CGI, art. 991). Les compagnies préféreraient l'assujettissement, qui leur permettrait de déduire la TVA d'amont qui grève leurs dépenses d'investissement et d'exploitation, et de ne pas acquitter la taxe sur les salaires qui est due par tous les employeurs non assujettis à la TVA.

5. Les opérations bancaires et financières

1151 Elles obéissent à un régime plus complexe. Le champ de leur exonération est posé par l'article 261 C, qui énumère les activités exonérées, ceci dans le dessein d'alléger le coût du crédit pour les clients non assujettis. Toutes les activités qui ne sont pas retenues par cette liste rentreront dans le champ d'application de l'impôt. La liste comprend sept rubriques, qui toutes retiennent la nature de l'activité, sans se préoccuper du statut bancaire ou non de l'opérateur. Ce sont respectivement l'octroi et la négociation de crédits, la négociation d'engagements, cautionnements et autres

internationalscholarvox.com:ENCG Marrakech:1442771679:88866161:196.122.25.54:1587347872

sûretés, les opérations sur dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances, chèques et autres effets de commerce, les opérations sur devises, les opérations, autres que celles de garde et de gestion portant sur les actions et les obligations, la gestion des fonds communs de placement et de créances et, enfin, les opérations relatives à l'or, autre que l'or à usage industriel, à condition que ce soit une activité principale.

Toutes les activités bancaires ou financières qui ne rentrent pas dans cette énumération ont vocation à rentrer dans le champ d'application de la TVA.

6. Les exportations vers les pays tiers et les livraisons de biens dans le cadre intracommunautaire

1152 Elles sont exonérées (ou assujetties au taux zéro), de même que les services qui se rattachent au trafic international de biens et la plupart des opérations sur navires et aéronefs. Dans son principe la TVA n'est ici qu'un impôt sur la dépense comme les autres, mais son exonération est d'une exactitude scrupuleuse.

7. Les locations

1153 Elles sont exonérées lorsqu'elles portent sur des terrains non aménagés et des locaux nus, qu'ils soient à usage d'habitation ou à usage professionnel. Dans ce dernier cas toutefois ils pourront être assujettis sur option. Les locations de logements meublés sont exonérées lorsqu'elles ne sont pas effectuées à titre professionnel, c'est-à-dire dans des conditions similaires à celles des établissements d'hébergement à caractère hôtelier.

Bibliographie

BACHELARD (Laurent) et DANIS (Patrick), « L'exonération de TVA des livraisons intracommunautaires à l'épreuve du juge », *BF Lefebvre* 2/04, p. 84 à 87.

LAMBERT (Thierry), « La concurrence et l'assujettissement des personnes publiques à la TVA », *RFFP* 2014, n° 128, p. 53-63.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1442269938:88861561:196.200.158.29:1587387872

SECTION 4

LES OPÉRATIONS IMPOSABLES SUR OPTION

1154 Les articles 260 à 260 CA du Code tracent le champ de ce paradoxe apparent, qui consiste à proposer l'assujettissement à un impôt à des professionnels exonérés. Bien entendu c'est la déductibilité de la TVA d'amont qui incitera à cette option, à condition que les clients soient eux-mêmes assujettis pour que l'impact de l'impôt sur les prix réels pratiqués par celui qui opte soit nul. La liste des bénéficiaires de l'option mêle des activités hors champ et des activités normalement exonérées (**§ 1**), tandis que le régime de l'option en tempère les avantages (**§ 2**).

§ 1. Les bénéficiaires de l'option

1155 Ils s'ordonnent en quatre groupes, certains loueurs d'immeubles (**A**), les collectivités territoriales (**B**), certaines activités bancaires et financières (**C**), ainsi que certains exploitants agricoles (**D**).

A. Les loueurs d'immeubles nus à usage professionnel

1156 Ils peuvent soumettre leurs locations à TVA si le local est destiné à abriter l'activité d'un preneur lui-même assujetti. L'option est possible même si le preneur est un professionnel non assujetti, mais dans ce cas le bail doit mentionner l'option du bailleur. L'option est intéressante pour une construction neuve : en contrepartie de la TVA collectée sur les loyers le bailleur pourra récupérer toute la TVA qui a grevé la construction de l'immeuble loué, puis celle afférente aux dépenses d'entretien et de réparation.

B. Les collectivités locales

1157 Leurs groupements ou leurs établissements publics peuvent exercer l'option pour certains de leurs services : la distribution d'eau dans les communes ou sur le territoire des établissements publics

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1142716798:88866219:196.12.223.54:1578317872

de coopération intercommunale de moins de 3 000 habitants, l'assainissement, les abattoirs publics, les marchés d'intérêt national ou l'enlèvement et le traitement des ordures ménagères lorsque ce service est financé par redevance. Ce sont là des services gourmands en investissements et dont la gestion est comparable à celle d'une entreprise (elle est d'ailleurs souvent déléguée). L'assujettissement à la TVA rendra certes les prestations publiques plus coûteuses pour l'usager mais sans risque de fuite vers la concurrence puisqu'elles sont en position de monopole de fait. Par ce biais la collectivité récupérera directement la TVA sur investissements et n'aura pas à en solliciter le remboursement par l'État – avec un décalage de deux ans – au moyen du Fonds de compensation de la TVA. En cas de délégation, le droit à déduction pourra être transféré par la collectivité au délégataire assujetti.

C. Certaines activités bancaires et financières sont éligibles à l'option lorsqu'elles sont exonérées

1158 Parmi les sept catégories exonérées (v. ss 1145), les professionnels de la finance peuvent opter pour toutes les activités de prestation sauf les intérêts des opérations de crédit, les agios d'escompte et commissions sur effets de commerce. Il s'agit des opérations de crédit, des commissions sur ordres de bourse, des opérations sur comptes et des opérations d'affacturage.

1159 Pour d'autres activités, en revanche, l'assujettissement est obligatoire pour ne pas altérer la concurrence, telles les opérations de recouvrement de créances, de location de matériels et les consultations juridiques ou fiscales. Lorsqu'une banque élabore un schéma complexe avec le concours de filiales spécialisées pour réaliser une opération ouvrant droit à déduction de la TVA, un tel schéma est constitutif d'abus de droit (CJCE 21 févr. 2006, *Halifax*, aff. C-255/02).

D. Les exploitants agricoles

1160 Ils sont tous considérés comme assujettis, mais ils ne sont réellement redevables de la TVA que si le montant moyen de leurs recettes d'exploitation, calculé sur les deux années civiles précé-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1421227979:88861513:196.200.158.34:1587731872

dentes, dépasse 46 000 euros. Il s'agit du montant hors taxes des recettes encaissées. Même si leurs recettes demeurent en deçà de ce seuil, sont également assujettis les exploitants qui utilisent des méthodes commerciales ou des procédés industriels, ainsi que les éleveurs de bovins et les exploitants qui développent parallèlement une activité commerciale portant sur des animaux de boucherie et de charcuterie.

1161 Si l'exploitant n'est pas redevable, il bénéficie d'un remboursement forfaitaire, sous forme d'un versement que l'État effectue chaque année en fonction des encaissements perçus l'année précédente (au taux de 4,43 ou de 5,59 % selon les produits). Toutefois, cet exploitant a la possibilité d'opter pour une période de trois ans (CGI, art. 298 *bis*). Celle-ci est renouvelable par tacite reconduction pour des périodes successives de cinq ans. Cette option sera globale, c'est à dire qu'elle couvrira l'ensemble des opérations agricoles. L'exploitant est alors soumis au régime du réel simplifié (v. ss 1310).

§ 2. Les conséquences de l'option

1162 Elles ne sont pas toutes gratifiantes. Certes le nouvel assujetti peut déduire la TVA d'amont et, le cas échéant, obtenir remboursement d'un crédit de TVA (v. ss 1283). Mais l'option a pour finalité de retenir durablement le contribuable dans les filets de l'impôt : l'option est prise pour cinq ans (dix ans pour les immeubles) et elle est automatiquement reconduite pour une égale durée dès que le contribuable a obtenu remboursement d'un crédit ; pour les immeubles l'option passe alors à vingt ans. Le but est d'obtenir un champ d'application maximum de l'impôt, car l'interposition d'une phase d'exonération de TVA dans un processus de production présente l'inconvénient de rompre la chaîne des déductions et, au bout du processus, d'alourdir ainsi la dose de taxe grevant le prix du produit. L'Union conjure également, par le développement de l'option, le spectre d'une consommation finale en exonération de taxe !

international.scholarvox.com:ENCG Casablanca:1443009073:88613116:12.35.138.149

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2143005037:88661116:196.200.154.135:1587318149

SECTION 5
L'INCIDENCE DE LA TERRITORIALITÉ

1163 Malgré sa définition d'origine communautaire la TVA demeure un impôt national – l'Union peut être définie comme la juxtaposition de vingt-huit TVA nationales – et son champ d'application territorial sera par conséquent limité. Les contours du territoire fiscal français doivent être cernés (**§ 1**) avant d'analyser l'économie du régime intracommunautaire applicable tant aux ventes de biens qu'aux prestations de services (**§ 2**). Le régime du commerce international extracommunautaire suscite un nouvel intérêt, compte tenu du développement du commerce électronique (**§ 3**).

§ 1. Le territoire fiscal français

1164 Il n'est pas homogène. Sa composante essentielle est la France continentale, à laquelle il faut ajouter Monaco et la Corse sous réserve de certaines règles particulières (v. ss 1345), ainsi que les eaux territoriales.

1165 Trois départements d'outre-mer sont des territoires soumis à TVA, la Réunion, la Guadeloupe et la Martinique. Le département de l'Océan indien d'une part, les deux départements caraïbes d'autre part constituent chacun une entité fiscale distincte par rapport à la métropole et à ses homologues (v. ss 1345).

1166 La Guyane, Mayotte et les collectivités d'outre-mer régies par l'article 74 de la Constitution (Saint-Pierre-et-Miquelon, la Nouvelle-Calédonie et les territoires d'Océanie) ne pratiquent pas la TVA.

§ 2. L'économie du régime intracommunautaire

1167 Elle est posée par une série de directives du Conseil qui, au terme d'âpres discussions, ont organisé une phase transitoire pour adap-

ter la TVA aux évolutions commandées par l'Acte unique de 1986 (**A**) et défini les régimes applicables pendant cette période, aux livraisons de biens (**B**), aux acquisitions (**C**), à certaines réalités économiques dérogatoires (**D**) et aux prestations de services (**E**). L'ensemble a été prorogé sans limite le 1er janvier 1997, à l'issue de la première période transitoire, dans l'attente du régime définitif.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1443809037:88866161:196.112.235.168:1587838149

A. Les incidences de l'Acte unique de 1986

1168 Elles sont ambiguës pour le régime de la TVA. Le passage, au 1er janvier 1993, du Marché commun au Marché unique, a entraîné la disparition des frontières fiscales et de leur corollaire, les contrôles. Le projet initial de la Commission (**1**) n'a pas été retenu comme régime provisoire (**2**).

1. Le projet initial de la Commission

1169 En bonne logique la Commission a proposé l'instauration d'un système dans lequel les produits partiraient dorénavant toutes taxes comprises de l'État de production vers l'État de consommation : ainsi serait matérialisé l'avènement du Marché unique et, avec lui, la disparition des concepts d'exportation et d'importation ainsi que leur cortège de formalités. Cette proposition n'a pas manqué de se heurter à deux obstacles.

1170 Tout d'abord l'absence d'unification des taux nationaux aurait entraîné des distorsions de concurrence provoquées par l'impôt, ce qui eût été un comble pour un impôt réputé neutre ! En effet, deux véhicules de tourisme, d'un prix hors taxes identique, expédiés respectivement d'Allemagne et de France, arriveraient sur le marché portugais à un prix TTC différent puisque le taux de la TVA allemande est plus faible que celui de la TVA française. Les États n'ont pas souhaité perdre cette liberté de fixation des taux.

1171 L'autre obstacle, plus structurel, est formé par la différence des balances commerciales intracommunautaires des différents États membres. L'impôt sur la consommation doit en effet tomber dans l'escarcelle de l'État consommateur ; s'il frappe le produit au départ du pays producteur ce dernier devra reverser la TVA ainsi collectée au Trésor de l'État consommateur. Concrètement, une

compensation entre les flux devrait être opérée car certains États sont plus importateurs qu'exportateurs ; elle devrait l'être sous l'égide de la Commission, qui assurerait la redistribution des excédents dus aux États plus consommateurs que producteurs. Les États membres ont marqué une extrême défiance à l'endroit de cette solution, qui consacrerait un transfert de compétences au profit de la Commission. La TVA est déjà une ressource propre du budget communautaire, mais versée par les États, si la Commission en recouvre directement une fraction elle inverse le processus et se voit reconnaître un certain pouvoir fiscal qui est l'apanage traditionnel de l'État. La dérive vers un État fédéral n'est pas loin !

2. Le régime provisoire

1172 La solution finalement retenue est marquée au coin du compromis, son caractère bancal est toléré dans la mesure où elle est provisoire, mais force est de constater qu'elle est beaucoup plus complexe à gérer que le système antérieur, tant par les administrations que par les contribuables. Le paradoxe est réel et insatisfaisant si l'on songe que cette réforme est censée traduire une intégration plus poussée des États membres. De manière plus globale, elle montre les limites de la règle de l'unanimité en matière fiscale qui, faute d'une réécriture de la sixième directive par le Conseil – la directive n° 2006/112 CE du 28 novembre 2006 n'est qu'une compilation des textes existants – oblige la Cour de justice à développer des solutions prétoriennes pour adapter la signification de cette norme bientôt quadragénaire aux situations contemporaines de la vie des affaires. Le résultat en est une extrême complexité des solutions. Seul le passage au régime définitif permettrait de mettre un terme à la fraude que provoquent les failles du régime provisoire et une insuffisante coopération des administrations fiscales nationales, le tout mis en exergue par les cas de **fraude carrousel**. Pour des produits à forte valeur unitaire dans un petit volume, un réseau de sociétés complices organise le schéma suivant : la société 1 installée dans un État A vend ce produit (voitures, téléphones portables…) à une société 2 installée dans un État B. Cette dernière ne va pas acquitter la TVA auprès de son administration fiscale nationale au titre de son acquisition intra-

international.shiblavox.com:ERCG Marrakech:1440093:38866:61106122235:1587318149

communautaire mais elle revendra le produit à une société 3 – probablement installée dans le même État B – en facturant la TVA, tout en omettant de la reverser. Le système peut ainsi tourner à l'infini ; le maillon frauduleux que constitue la société 2 disparaît rapidement pour être remplacé par une autre comparse, qui ne reversera pas davantage une TVA qu'elle a elle-même facturée et collectée. Il se peut que la société 3 soit ignorante du caractère frauduleux des agissements de son fournisseur. Dans ce cas, la CJCE exonère ce professionnel de l'obligation de reverser une TVA, à partir du moment où il apparaît qu'il a pris toute mesure raisonnable en son pouvoir pour éviter la fraude (CJCE 27 sept. 2007, *Teleos e. a.*, aff. C-409/04 ; *RJF* 12/07, n° 1511).

1173 Les règles posées par les directives de 1991 et 1992 déclinent les principes suivants :

a. Livraisons et acquisitions

1174 Une révolution sémantique – mineure – consiste à substituer dans le commerce intracommunautaire le terme de **livraison** à celui d'exportation, tandis que les importations deviennent des **acquisitions**. Les marchandises continueront de partir hors taxe du pays livreur pour être imposées dans l'État d'acquisition. Le régime des prestations de services n'est pratiquement pas modifié.

b. Le numéro d'identification et de déclaration d'échange

1175 Les contrôles aux frontières permettaient de s'assurer que la marchandise quittait réellement le territoire de l'État exportateur et par conséquent de conjurer le risque d'une consommation finale hors TVA sur le territoire de cet État au moyen d'une fraude à l'exportation. Ces contrôles permettaient aussi de dresser des statistiques fiables pour le commerce extérieur, le tout dans le cadre d'un système rodé qui mettait en présence les douaniers de l'État et les transitaires mandatés par l'expéditeur. Le système fonctionnait avec la même efficacité pour les importations, et c'est au passage de la frontière qu'était perçue la TVA.

1176 Dorénavant chaque assujetti se voit attribuer un numéro d'identification intracommunautaire par son administration fiscale nationale. Il devra le faire figurer sur ses factures et il peut vérifier l'identité de ses cocontractants communautaires en recherchant

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1440090378:88861511:161.2.35.181:1587318149

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1430007888:88866161:196.122.235.17:1587318149

leur propre numéro sur une base de données. C'est la clef de voûte du contrôle du système.

1177 Pour assurer un minimum de fiabilité aux statistiques du commerce extérieur chaque assujetti est tenu de remplir une déclaration d'échanges de biens (DEB) qui retrace, au titre du mois écoulé, les livraisons et les acquisitions intracommunautaires qu'il a réalisées. Cette déclaration doit être déposée auprès de l'administration des douanes, à peine d'amende.

Ce cadre général est ensuite précisé pour chaque catégorie d'opérations.

B. Le régime des livraisons de biens intracommunautaires

1178 Il met en jeu au minimum deux opérateurs et deux États. L'entreprise venderesse facture sa livraison hors taxes à son client communautaire, en faisant figurer sur sa facture leurs deux numéros d'identification. Elle doit justifier de l'expédition du produit et portera cette livraison sur sa déclaration mensuelle de chiffre d'affaires (CA 3). Le régime fonctionne pour le reste comme celui des exportations avec, notamment, la possibilité d'effectuer ses achats de fournitures en franchise et d'obtenir remboursement de ses crédits de TVA (v. ss 1283).

C. Le régime des acquisitions intracommunautaires

1179 Il oblige le client à déclarer la livraison reçue aux services fiscaux de son État d'implantation et à acquitter la TVA correspondante. Le système est bouclé par la réexpédition, aux services fiscaux de l'État de livraison, d'un exemplaire du bordereau d'expédition.

1180 Si un producteur français expédie une marchandise à un façonnier italien aux fins de transformation, la TVA française sera due sur la valeur ajoutée par le façonnier, en revanche l'expédition et la réexpédition ne seront pas assujetties si le donneur d'ordre est demeuré propriétaire de la marchandise.

D. Les régimes dérogatoires

1181 Ils sont au nombre de quatre et concernent respectivement les achats des particuliers (**1**), les ventes à distance (**2**), les véhicules de transport neufs (**3**) et les achats des personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire (**4**).

1. Les achats des particuliers

1182 Ils obéissent à un régime qui fut destiné à leur montrer la pleine signification du marché unique et qui devrait préfigurer le régime définitif. Il consiste tout simplement à leur permettre d'effectuer leurs achats dans l'État de leur choix, en y acquittant la TVA locale, moyennant quoi ils pourront transporter ce bien et le consommer où ils voudront, sans avoir à accomplir d'autres formalités. Avec ce régime c'en est fini du frisson qui accompagnait chaque franchissement de frontière.

2. Les ventes à distance

1183 Elles correspondent essentiellement aux ventes par correspondance (y compris par Internet), c'est-à-dire à un secteur de l'économie qui croît plus rapidement que celui des ventes au détail classiques tout en les concurrençant. Pour éviter l'évasion sans freiner leur développement le législateur communautaire a prévu que leur assujettissement s'effectuerait dans l'État d'expédition si le volume des ventes de l'entreprise à destination de l'État du client n'a pas excédé au cours de l'année précédente un seuil que les États ont eu la liberté de fixer à la contre-valeur de 35 000 ou de 100 000 euros. Au-delà c'est la TVA du pays de destination qui devra être facturée, à charge pour le vendeur de désigner dans cet État un représentant fiscal qui accomplira à sa place les obligations déclaratives et le paiement de l'impôt facturé auprès des résidents de cet État.

1184 Le système est compréhensif puisqu'il ne pénalise pas par un coût excessif le développement des ventes vers un autre État membre et, ce faisant, il stimule la concurrence. Le seuil de 100 000 euros a été choisi par l'Allemagne, l'Autriche, le Luxembourg, les Pays-Bas et le Royaume Uni, c'est évidemment le plus libéral à l'égard des entreprises étrangères.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1400903788:88866163:196.112.23.244:1587318149

1185 Prenons le cas d'une société de vente à distance danoise, qui a réalisé au cours de l'année dernière un chiffre d'affaires total supérieur à 100 000 euros avec ses clients allemands et inférieur à 100 000 euros avec ses clients autrichiens.

1186 Au cours de la présente année elle devra expédier ses produits assortis de la TVA allemande à destination de ses clients allemands, déposer une déclaration et reverser cette TVA auprès du fisc allemand. En revanche elle expédiera ses produits à destination de ses clients autrichiens à un tarif qui inclura la TVA danoise, sans avoir à accomplir de formalités à l'égard de l'administration fiscale autrichienne.

3. Les moyens de transport neufs

1187 Ils sont soumis au régime traditionnel de la vente hors taxes, afin d'éviter des distorsions de concurrence générées par les différences de taux de TVA selon les États. Le véhicule partira hors taxes du territoire de vente et sera taxé dans l'État d'immatriculation.

1188 Ainsi il devient moins tentant d'acquérir un véhicule au Luxembourg puisque ce n'est pas la TVA luxembourgeoise qui s'appliquera, en revanche il peut être intéressant de l'acquérir dans un État qui pratique un taux élevé (le Danemark par exemple), dans la mesure où la stratégie commerciale des constructeurs automobiles tend vers un prix TTC comparable sur les différents marchés nationaux, ce qui aboutit à minorer dans ce cas le prix de vente hors taxes.

1189 Un moyen de transport neuf est un véhicule terrestre à moteur vieux de moins de six mois ou qui a parcouru moins de 6 000 kilomètres, un bateau de moins de trois mois ou qui a navigué moins de cent heures, voire un avion de moins de six mois ou qui a volé moins de quarante heures. Si l'un de ces deux seuils est franchi l'engin sera vendu assorti de la TVA de l'État de première immatriculation. Le véhicule immatriculé au Luxembourg retrouve alors son attrait.

4. Les personnes bénéficiaires du régime dérogatoire (PBRD)

1190 Ce sont des personnes publiques non assujetties ou des professionnels exonérés (les médecins par exemple).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1430093788661612196122356153738149

1191 Si le montant de leurs acquisitions intracommunautaires n'excède pas 10 000 euros pour l'année précédente et l'année en cours, ils achèteront TTC comme les particuliers. Au-delà de ce seuil ils seront assujettis à la TVA dans leur État d'implantation.

1192 Le régime des ventes prend la forme d'une mosaïque de sous-régimes qui n'a pas vocation à être définitive. L'avenir semble se résumer à une alternative : ou bien la dynamique de l'euro obligera les États à développer l'harmonisation de leur politique fiscale comme soutien de la politique budgétaire, harmonisée elle-même pour soutenir l'harmonisation de la politique monétaire, ou bien la TVA sera remplacée par une simple taxe sur les ventes.

E. Le régime des prestations de services

1193 Les prestations de services constituent une matière imposable très diverse et souvent immatérielle, donc difficile à localiser pour l'appréhender. Le régime mis en place est le fruit d'un compromis intervenu en 1977 entre les États membres, substantiellement modifié par la directive n° 2008/8/CE du 12 février 2008, applicable depuis le 1er janvier 2010. Ce régime se caractérise par les composantes suivantes.

1. L'importance du statut du preneur

1194 Si le preneur (client) est assujetti, la TVA applicable sera celle de son territoire d'établissement. Ainsi, la TVA est due en France si le preneur est un assujetti TVA établi en France. C'est un processus d'auto-liquidation par le preneur qui est mis en œuvre ; sa fiabilité est garantie par l'obligation, pour le prestataire, de déposer, sur le portail de son administration des douanes, une déclaration européenne des services (DES) qui retrace les services qu'il a rendus au cours du mois écoulé à des preneurs assujettis établis dans un autre État de l'Union.

1195 Si le preneur n'est pas assujetti, alors c'est l'État d'implantation du prestataire qui sera le créancier de la TVA, à partir du moment où le preneur est établi dans un État de l'Union.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1439009087:88861521:196.112.135.161:1587538149

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1433090873:88866161:161.2.235:1587318149

2. Des règles dérogatoires

1196 Des règles dérogatoires ont été posées pour certaines catégories de prestations :

1197 **La location de moyens de transport .** Elle déroge à la règle générale lorsque la location est de courte durée. La TVA sera alors due dans l'État où le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur, que celui-ci soit assujetti ou non assujetti.

1198 **Les opérations sur immeubles (travaux, frais de gestion, expertises).** Elles sont imposables dans l'État d'implantation de celui-ci : c'est la transposition de la règle de compétence de la *lex rei sitae* posée par le droit international privé.

1199 **Les prestations matériellement exécutées sur le territoire d'un État.** Elles sont imposables dans cet État. C'est d'abord le cas des prestations culturelles, artistiques, sportives ou récréatives : un groupe musical qui se produit dans un autre État de l'Union y sera imposé. C'est ensuite le cas des travaux et des expertises effectués sur des biens meubles corporels mais aussi des opérations d'hébergement et de vente à consommer sur place.

1200 **Les transports de personnes.** Ils doivent être imposés sur le territoire de chaque État pour la fraction de la prestation accomplie sur son territoire. En réalité cette règle ne peut utilement s'appliquer qu'au transport ferroviaire, et elle heurte de plus en plus le principe de l'exonération totale des transports internationaux.

3. Le régime des prestations immatérielles

1201 Ce régime est posé par les articles 259 B et D du Code, qui dressent d'abord la liste des services concernés (**a**), avant de définir le régime dérogatoire de leur assujettissement (**b**).

a. Les services concernés par le régime des prestations immatérielles

1202 Sont considérés comme prestations immatérielles les travaux à base de matière grise qui interviennent dans les registres suivants : la propriété intellectuelle (droits d'auteur) et industrielle (marques, modèles, brevets et logiciels), la publicité, l'ingénierie (des bureaux d'études mais aussi des experts-comptables et des avocats), l'informatique, la finance, l'assurance, la mise à disposition de personnel et la location de biens meubles corporels autres que les moyens de transport.

b. Un régime dérogatoire

1203 Le régime applicable tient compte des paramètres suivants : l'implantation du prestataire dans un État de l'Union ou en dehors, l'assujettissement du client à la TVA ou non ainsi que son implantation dans ou hors l'Union. La combinaison de ces différents éléments donne les solutions suivantes :

– si le prestataire et le client sont tous deux assujettis et tous deux installés dans l'Union, la TVA sera due dans l'État du client ; la prestation part en conséquence hors taxes de l'État du prestataire ;

– si le prestataire et le client sont tous deux installés dans l'Union mais que le client n'est pas assujetti, la TVA applicable sera alors celle de l'État du prestataire. Si tel n'était pas le cas la consommation finale du service interviendrait en exonération de taxe et, deuxième inconvénient, surviendraient des distorsions artificielles de concurrence : le particulier, mais aussi le médecin ou la compagnie d'assurances, seraient tentés de payer moins cher leur commande de prestation immatérielle en s'adressant à un prestataire d'un autre État de l'Union si ce dernier avait la faculté de la leur facturer hors taxes ;

– si le client est installé hors de l'Union la prestation lui sera facturée hors TVA communautaire, libre à son État d'implantation de l'imposer à son propre impôt sur la dépense : c'est la règle de la libre concurrence internationale, qui aboutira souvent à la non-imposition de la commande passée par un particulier ;

– si le prestataire est installé hors de l'Union, c'est la TVA de l'État du client communautaire qui s'applique. Elle sera difficile à appliquer si le client est un particulier puisqu'il ne déclare pas l'opération. Le prestataire extra-communautaire est obligé de se déclarer dans un État de l'Union, où il assumera la totalité de ses obligations fiscales vis-à-vis de ses différents clients communautaires. Il déclarera et versera à cette administration chaque TVA nationale qu'il aura facturée à un client communautaire, à charge pour ladite administration fiscale de transmettre la déclaration et les montants à son homologue du lieu de résidence du client communautaire.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1443900078:88661311:196.200.176.178:1587331849

1204 Le champ d'application territorial de la TVA est donc délimité avec un bonheur différent selon qu'il s'agit de ventes ou de prestations de services : s'il est toujours possible d'expliquer les motifs qui ont présidé à l'adoption d'un critère, l'ensemble ne procède pas d'une cohérence globale.

1205 L'ampleur de la fraude carrousel (v. ss 1172), mais aussi sur les quotas d'émission de gaz à effet de serre entraîne une érosion des ressources fiscales des États. En l'état de l'harmonisation, seule une auto-liquidation de la TVA pour ces livraisons et prestations présentant un risque de fraude permettrait d'enrayer le phénomène. Dans le cadre d'un mécanisme d'auto-liquidation, le fournisseur/prestataire ne facture pas la TVA à l'acquéreur/preneur, ce dernier devenant le redevable de la taxe qu'il peut, s'il est un assujetti complet, déduire simultanément. La nécessité d'un paiement effectif de la TVA au Trésor est donc supprimée, ainsi que la possibilité théorique de commettre ce type de fraude. L'adoption de ces propositions de la Commission modifierait substantiellement les principes fondamentaux du système de TVA et altérerait ses qualités intrinsèques, au point de la réduire à une sorte de taxe unique à la consommation, à l'instar de la *Sales Tax* des États-Unis. À ce jour le Conseil ne s'y est pas résolu, malgré la proposition formulée par l'Autriche de servir de cobaye pour une expérimentation en vraie grandeur.

§ 3. Le régime du commerce international extracommunautaire

1206 La mondialisation des échanges menée notamment sous l'égide de l'Organisation mondiale du commerce (OMC) suppose une fiscalité simple et des démarches réduites, tant pour les exportations (**A**) que pour les importations de marchandises (**B**). Ce régime de taxation appréhende avec plus de difficultés les services rendus dans un cadre transnational (**C**), et il peine franchement pour appréhender le commerce électronique (**D**).

A. La taxation des exportations

1207 Elle ne s'appliquera que dans le pays d'arrivée de la marchandise, autrement dit les marchandises expédiées de France vers un État extérieur à l'Union sont exonérées de TVA française, et ce quel que soit le statut fiscal du destinataire. Cette exonération est subordonnée à la preuve de la sortie des marchandises du territoire, pour justifier de la réalité de l'exportation l'opérateur doit conserver à l'appui de sa comptabilité un exemplaire d'un document douanier intitulé « document administratif unique » (DAU), visé par le bureau de douane de sortie de l'Union. La marchandise partant ainsi frappée d'un taux zéro, l'exportateur peut déduire la TVA qui a grevé les éléments du prix de cette marchandise exportée (v. ss 1283).

1208 L'exportation est également exonérée lorsqu'elle est l'œuvre d'un touriste, non-résident dans la Communauté, qui emporte dans ses bagages les objets achetés dans une boutique hors-taxe de port ou d'aéroport, ou qui fait viser par le bureau de douane un bordereau de vente établi par le commerçant.

B. Le régime des importations

1209 Il est rigoureusement symétrique : le bien en provenance d'un pays tiers subit l'imposition à la TVA lors de son arrivée sur le territoire français, tandis que son dédouanement s'effectue dans l'État d'entrée sur le territoire de l'Union. L'assiette de l'impôt est constituée, aux termes de l'article 292 du CGI, par la **valeur en douane**, c'est-à-dire la valeur transactionnelle du bien majorée de tous les frais de transport et d'assurance qui ont grevé son acheminement, ainsi que les droits de douane.

1210 La loi exonère l'importation si elle porte sur certains produits (sang, organes humains, devises, déchets neufs d'industrie) ou si elle concerne des biens destinés à être réexportés après transformation ou réparation, ou encore des biens destinés à séjourner en franchise de taxe dans un entrepôt fiscal. Les biens contenus dans les bagages des voyageurs en provenance de pays tiers à l'Union sont exonérés jusqu'à concurrence d'une valeur de 430 euros (en cas de transport aérien ou maritime), ou 300 euros (dans les autres cas) par personne et 90 euros pour les enfants de moins de quinze ans, sans préjudice des limites quantitatives qui frappent les bois-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1443008788:88866196:196.122.5:1573818149

sons alcoolisées, les tabacs, le café, le thé et les parfums. Dans le même esprit, les petits colis expédiés entre particuliers sont également exonérés si leur valeur unitaire n'excède pas 45 euros.

1211 L'acquisition de biens peut s'effectuer en franchise de TVA chaque fois que cette marchandise fera l'objet, soit après transformation soit en l'état, d'une réexpédition à l'exportation (ou en livraison intracommunautaire exonérée). Le montant des acquisitions en franchise est limité à un contingent annuel déterminé par référence au montant des ventes effectuées par l'entreprise en exonération vers l'extérieur du territoire français au cours de l'année précédente (CGI, art. 275 et 276).

C. Les services

1212 Ils sont exonérés de TVA s'ils se rapportent à des opérations du commerce international. C'est bien entendu le cas des prestations directement liées à l'exportation de biens meubles corporels : frais de transport, de manutention ou de gardiennage. L'exonération couvre également les prestations accomplies pour des biens importés, tout au moins jusqu'à leur premier lieu de destination sur le territoire fiscal français et à la condition que leur valeur soit comprise dans la base d'imposition de cette importation (CGI, art. 262-II-14°). La TVA française ne s'applique pas non plus aux opérations portant sur les navires et les aéronefs utilisés pour le trafic international, qu'il s'agisse de la livraison proprement dite de ces engins et de leur ravitaillement ou des prestations de réparation, d'entretien, d'affrètement, de remorquage, de manutention.

D. Le régime d'imposition du commerce électronique

1213 L'imagination des internautes et la volatilité des structures commerciales sont difficiles à suivre par le législateur fiscal international, mais l'analyse exige de bien distinguer ici deux phénomènes : la vente à distance (**1**) et les prestations de services effectués via internet et la vente de produits par téléchargement (**2**).

1. La vente à distance

1214 La vente à distance, amorcée par une annonce sur la Toile : elle emprunte à Internet sa phase d'annonce publicitaire, mais le pro-

cessus de traitement de la commande, ses modalités de livraison et de paiement sont ceux de la vente à distance classique. Elle obéit par conséquent au même régime fiscal. Une part encore majoritaire du commerce effectué sur Internet suit ce processus. La localisation de la vente ou de la prestation de services soulève des difficultés identiques, faute de pouvoir localiser la livraison : le client est souvent un particulier non assujetti, quant à l'établissement du vendeur il peut difficile de déterminer le lieu de son implantation.

2. La prestation de services totalement assumée dans le cadre d'Internet, ainsi que la vente de produits par téléchargement (logiciels, livres)

1215 Elles s'effectuent dans un cadre encore plus virtuel, qui élimine encore plus nettement le concept de territorialité. Les travaux de l'OCDE, les directives du Conseil des 7 mai 2002 et 12 février 2008 qualifient ces opérations de prestations de services immatérielles, avec application des régimes existants. Les risques d'évasion se posent surtout dans le cadre des relations entre un professionnel non établi dans l'Union et un consommateur communautaire.

1216 L'article 298 *sexdecies* F oblige l'opérateur tiers à s'identifier dans un État membre, afin d'y déclarer ses prestations et de s'acquitter des taxes dues dans les différents États membres.

1217 Le rapport Colin-Collin sur la fiscalité du secteur numérique (du 18 janvier 2013, commandé par le ministère du Redressement productif) montre les conséquences négatives de cette situation. Sa solution pourrait venir de l'instauration d'une retenue à la source sur la transaction financière réalisée par un moyen de paiement électronique. La Commission a dévoilé un « paquet Marché unique numérique TVA » le 1er décembre 2016 pour essayer de résoudre les difficultés générées par le développement du phénomène.

Bibliographie

Bergeres (Maurice-Christian), « Les abandons de créance et la TVA », *Dr. fisc.* 1999, nº 49, p. 1484 à 1489.

Bouchard (Jean-Claude) et Courjon (Odile), « Le prorata et le principe de neutralité », *Dr. fisc.* 2006, nº 48, p. 2058 à 2064.

Clement (Christine) *et a.*, *La fiscalité dans le commerce extérieur*, Fr. Lefebvre, 1994.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1438007838661961.2.235.158733149

Clement (Christine), « La notion d'établissement stable en matière de TVA », *RJF* 1997, n° 5, p. 296 à 298.

Cornu (Michel) et Touitou (Laura), « La fiscalité face au défi du e-commerce », *RF compt.* 2013, p. 12.

Daniel-Thezard (Alexandre), « TVA : du nouveau à propos de la notion d'activité économique », *Dr. fisc.* 2001, n° 19-20, p. 781.

Demangel (Stéphanie), « Le lien direct est-il encore le critère de détermination du champ d'application de la TVA ? », *Dr. fisc.* 2002, n° 7, p. 329 à 336.

Fouquet (Olivier), « L'administration fiscale a-t-elle les moyens juridiques de lutter contre la fraude "carrousel" à la TVA communautaire ? », *Rev. adm.* 2006, n° 349, p. 44 à 47.

Guichard (Michel), « L'esprit des lois communautaires en matière de TVA : du principe de neutralité », *Dr. fisc.* 2001, n° 36, p. 1205.

Kornprobst (Emmanuel), « TVA et opérations de prêt », *RFFP* 2000, n° 72, p. 37 à 50.

Lamarque (Jean), « La TVA et la distinction entre services publics administratifs et services publics industriels et commerciaux », in *Mélanges Jean Waline*, Dalloz, 2002, p. 283 à 300.

Maia (Jean), « Débat sur les frontières de l'activité économique imposable à la TVA », *RJF* 2002, n° 2, p. 102 à 109.

Philippe (Jean-Jacques), « Le champ d'application de la TVA ; quelques problèmes essentiels », *Dr. fisc.* 1993, p. 2068 à 2071.

Plagnet (Bernard), « La définition de l'établissement stable en matière de TVA », *BF Lefebvre* 1997, n° 12, p. 735 à 739.

Tournes (Philippe), « Livraisons de biens corporels et prestations de service. Difficultés de la distinction entre les deux notions au regard de la TVA », *BF Lefebvre* 1991, n° 3, p. 152 à 155.

Wolf (Marc), Courjon (Odile) et Bouchard (Jean-Claude), « Une déclaration électronique des achats pour éradiquer la fraude-carrousel à la TVA », *BF Lefebvre* 2014, p. 404 à 411.

Wolf (Marc), « Éradiquer la fraude carrousel à la TVA », *Dr. fisc.* 2014, comm. 696.

Chapitre 2

La détermination de la TVA exigible

1218 Comme pour tout impôt la recherche du moment de son application amène à se pencher sur les concepts de fait générateur et d'exigibilité (SECTION 1), son application pratique suppose de déterminer son assiette (SECTION 2) et d'inventorier ses taux (SECTION 3).

Section 1

La distinction entre fait générateur et exigibilité

1219 Ces deux concepts doivent être définis (**§ 1**) avant de mesurer leurs implications respectives en matière de livraisons de biens (**§ 2**) et de prestations de services (**§ 3**).

§ 1. Définition des deux concepts

1220 Le fait générateur se définit comme l'événement dont la survenance donne naissance à la créance du Trésor sur le contribuable.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1430090378886161:196.112.23.54:1587318149

L'exigibilité peut être définie comme l'événement dont la survenance permet au Trésor d'obtenir paiement.

1221 Le fait générateur apparaît comme un phénomène à connotation théorique, tandis que le chef comptable de l'entreprise et le receveur des impôts seront bien davantage préoccupés par l'exigibilité. À l'analyse pourtant il ne peut y avoir d'exigibilité sans fait générateur, pourtant la TVA vient ici brouiller les pistes puisque l'article 269 du Code localise les deux événements en entraînant des conséquences parfois paradoxales.

§ 2. Les implications de la distinction en matière de livraisons de biens

1222 Elles sont posées par l'article précité, qui situe les deux phénomènes dans la livraison même du bien (ou l'acquisition intracommunautaire) : lorsque la machine est livrée par le fournisseur dans la cour de son client survient le fait générateur de la TVA, mais elle devient aussi exigible chez le fournisseur qui devra l'acquitter le même mois, quelle que soit la date à laquelle son client lui réglera le prix puisqu'il est astreint à une comptabilité d'engagement et doit verser l'impôt sur ses créances acquises. La loi prévoit d'ailleurs et symétriquement que cette TVA sera déductible à compter du même événement par le client, quelle que soit la date de son règlement puisqu'il comptabilise ses dettes certaines.

1223 En pratique c'est l'émission de la facture qui va représenter l'événement-clé puisqu'elle accompagne la délivrance du bien et qu'elle fait apparaître le prix, donc le montant de la TVA due.

1224 Affirmer que le paiement de la livraison n'a pas d'incidence sur les obligations en matière de TVA signifie que le paiement d'un acompte du prix avant la livraison ne constituera ni le fait générateur ni le moment de l'exigibilité. En revanche, si la créance demeure impayée par le client, le vendeur lui adressera une facture rectificative, qui obligera le client à reverser la TVA qu'il avait déduite au vu de la facture initiale, et qui permettra au vendeur de déduire la TVA qu'il avait acquittée au titre de cette livraison

intenationalschulavox.com ENCG Marakech 1440093737:88861161:1961122235:1:158/318149

en l'imputant sur la TVA dont il est redevable au titre de ses nouvelles livraisons.

Le système est plus rustique pour les prestations de services.

§ 3. Les implications de la distinction en matière de prestations de services

1225 Elles sont tracées par le régime de comptabilité de caisse qui s'applique ici. En effet, le fait générateur et l'exigibilité n'ont pas vocation à se confondre dans un même événement. Si le premier est constitué par l'accomplissement du service, le second est matérialisé par « l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ».

1226 Il en résulte que chaque encaissement d'acompte rendra la TVA exigible à due concurrence, alors même que le fait générateur ne sera pas encore intervenu puisque la prestation de service n'aura pas encore été rendue. La logique du processus fiscal est ici quelque peu perturbée. Bien entendu le droit à déduction coïncidera toujours avec l'exigibilité.

1227 La loi permet au prestataire d'acquitter la TVA sur les débits (CGI, art. 269, 2), c'est-à-dire lorsque la créance devient acquise parce que le service est rendu et la facture émise pour le client. Ce système cumule tous les inconvénients sur le plan fiscal puisqu'il oblige néanmoins le contribuable à verser la TVA sur chaque acompte encaissé. Son seul intérêt est de permettre une simplification comptable pour le prestataire qui est en même temps vendeur (le garagiste par exemple), il n'aura à tenir qu'une seule comptabilité en alignant celle de ses prestations de services sur celle de ses ventes. L'indication de cette option sur ses factures permettra à ses clients de déduire immédiatement la TVA.

1228 L'exigibilité étant déterminée, la préoccupation suivante des acteurs du jeu fiscal est la détermination de l'assiette.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1443300007:88866131:196.127.254:1587318149

SECTION 2

L'ASSIETTE DE LA TVA

1229 La combinaison des articles 266 et 267 du Code permet de résumer la base imposable comme étant « tout le prix, mais rien que le prix ». Une approche pratique consiste à rechercher les éléments qui sont compris dans la base imposable (**§ 1**) et ceux qui ne le sont pas (**§ 2**).

§ 1. Les éléments compris dans la base imposable

1230 Ils correspondent à « toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire… y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ». Au prix hors taxes il faut ajouter, le cas échéant, tous les accessoires de celui-ci tels que les frais de transport ou d'assurance, mais aussi certains frais financiers (**A**) et le prix de l'emballage (**B**).

A. Les frais financiers

1231 Ils rentrent traditionnellement dans l'assiette de la TVA, dans la mesure où ils sont facturés par le vendeur en raison du paiement tardif de la livraison. La Cour de justice de l'Union estime en revanche qu'ils doivent être exonérés s'il s'agit d'une prestation distincte, de nature financière, par exemple lorsque le fournisseur a passé avec son client une convention de prêt (arrêt du 20 oct. 1993, aff. C-10/92).

B. Les frais d'emballage

1232 Ils rentrent dans l'assiette s'ils correspondent à un emballage perdu. En revanche les emballages consignés suivent une destinée fiscale différente. Les bouteilles, caisses et autres containers donnent lieu à la perception d'une consigne auprès du client, cette consigne n'est pas soumise à TVA. Si l'emballage n'est pas restitué

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1480093057:88866051:196.200.176.177:1579318149

par l'acquéreur le vendeur est alors obligé de considérer la consigne comme le prix TTC d'une vente de l'emballage, au titre de laquelle il devra alors reverser la TVA collectée.

§ 2. Les éléments exclus du prix imposable

1233 Ils sont au nombre de six, les rabais (**A**), les reprises (**B**), les dépôts de garantie (**C**), les débours (**D**), les indemnités (**E**) et les subventions (**F**).

A. Les rabais

1234 Ristournes, escomptes de caisse ou réductions représentent une diminution du prix hors taxes, donc de l'assiette de l'impôt, et la facture doit faire apparaître l'ancien prix, le prix réduit et la TVA afférente.

Si la ristourne est accordée *a posteriori* comme il est fréquent dans les relations commerciales, le vendeur devra alors adresser une facture rectificative à son client, et ce dernier devra reverser la fraction de la TVA qu'il a déduite et qui correspond à la ristourne.

B. Les reprises

1235 Elles permettent à un garagiste de vendre un véhicule neuf à un prix réduit de la valeur du véhicule repris ou à un marchand d'électroménager de diminuer le prix de vente du cadeau de la fête des pères de la valeur du rasoir qui lui est rapporté. Si l'objet repris est dépourvu de valeur et va partir au rebut, la reprise s'analyse comme un rabais. S'il a une valeur l'opération s'analysera comme une double vente, chacune soumise à la TVA (véhicules de transport ou engins de travaux publics).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1443009031:88866161:196.112.23.54:1587318149

international.scholarvox.com:NCC Marrakech:1443800007:88866161:196.112.23.84:1573818149

C. Les dépôts de garantie et les cautionnements

1236 Ils ressemblent beaucoup aux emballages consignés (v. ss 1232) en ce qu'ils connaissent une destinée alternative. Le créancier prestataire (loueur d'immeuble commercial ou de véhicules) les perçoit sans en devenir propriétaire et pour la durée du contrat. À l'issue de ce contrat, ou bien la garantie ainsi offerte par le client n'a pas lieu de jouer et le dépôt sera restitué par le prestataire, hors de toute TVA. Ou bien le prestataire l'utilise à la réparation de certains manquements de son client, et dans ce cas la somme représente une recette TTC du prestataire, pour laquelle il devra acquitter la TVA.

D. Les débours

1237 Ils correspondent aux sommes qu'un mandataire expose pour le compte de son client et qu'il lui refacture exactement. Elles ne rentrent pas dans l'assiette de l'impôt si elles correspondent au mandat donné par le client et si le mandataire peut justifier de leur consistance auprès du fisc.

E. Les indemnités

1238 Elles ne rentrent dans le champ de la TVA que si elles correspondent à un substitut de chiffre d'affaires ; c'est le cas des arrhes conservées par un prestataire lorsque le client n'honore pas sa commande. Une indemnité versée par une compagnie d'assurances à la suite d'un sinistre ne correspond pas à cette épure et ne sera pas soumise à TVA. N'entre pas davantage dans ce champ une indemnité qui répare un préjudice clairement identifié résultant de la résiliation unilatérale d'un contrat ; elle n'est en effet la contrepartie d'aucun service rendu à titre onéreux (CE 28 mai 2004, *Magneti Marelli*, *RJF* 8-9/04, n° 916).

F. Les subventions

1239 Elles représentent un des aspects les plus complexes du régime actuel de la TVA, et sans doute susceptible de réforme à brève échéance. Si son versement a pour contrepartie la livraison d'un

bien ou une prestation de services au profit de la partie versante, la subvention représente alors le prix payé et sera soumise à TVA chez le vendeur ou prestataire. Le même régime s'applique lorsque la subvention est versée par un organisme à un opérateur comme complément du prix facturé au client : cas des subventions allouées par un fabricant à son concessionnaire pour faciliter la commercialisation d'un produit nouveau sur un marché fortement concurrentiel.

1240 En revanche la subvention constituera une recette échappant à la TVA chaque fois qu'elle sera allouée sans exiger de contrepartie directe et proportionnelle au montant versé. Compte tenu du développement de cette catégorie de flux le contentieux relatif à cette question est abondant, tant national que communautaire. Il est largement initié par une administration fiscale soucieuse de maximiser le champ d'application de l'impôt, mais qui constate aussi que l'exonération de la taxe a pour contrepartie une limitation du droit à déduction de la taxe d'amont par les contribuables. Cette situation est empreinte de paradoxes qui obligeront les institutions de l'Union à procéder à une clarification législative. Précisons que le taux applicable à la subvention imposable est celui de l'opération à laquelle elle se rattache (vente ou prestation de services).

Sur la base d'imposition ainsi déterminée il faut ensuite appliquer un taux.

Section 3
Les taux de TVA

1241 La multiplicité des taux permet d'introduire une certaine dose de justice en pondérant le poids de l'impôt en fonction de la nature des consommations, un taux réduit sera pratiqué sur les consommations de première nécessité, tandis qu'un taux élevé frappera la consommation des produits considérés comme luxueux ou à pénaliser. Une telle multiplicité présente l'inconvénient de créer des conflits de frontière entre les taux, dans la mesure où des produits ou des services peuvent indifféremment relever de deux

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2143090077:88661916:1.22.35.151:1573738149

taux. Aujourd'hui coexistent trois taux, le taux réduit (**§ 1**), le taux intermédiaire (**§ 2**), et le taux normal (**§ 3**) auxquels il faut ajouter quelques taux particuliers (**§ 4**).

§ 1. Le taux réduit

1242 Fixé à 5,5 % par la loi de finances rectificative du 29 décembre 2012, il est resté inchangé depuis. Son champ d'application couvre des produits (**A**) et des services (**B**).

A. Les produits

1243 Ce sont d'abord des produits, les produits alimentaires, de l'eau aux boissons non alcooliques en passant par tous les aliments susceptibles d'être consommés en l'état. Les exceptions ont une valeur symbolique (le caviar) ou bien trouvent leur justification dans la transformation que les produits ont subie pour être commercialisés : ainsi le cacao ou le chocolat ordinaire présenté en tablette relèvent du taux réduit, alors que le taux normal s'applique au même chocolat s'il est conditionné en pralinés mais aussi aux produits plus sophistiqués tels que le chocolat au lait ou le chocolat fourré.

1244 Dans la même logique il faut ajouter à cette liste les produits utilisés dans la filière agroalimentaire, tels les engrais et les aliments du bétail. Les appareillages pour handicapés, les abonnements au gaz et à l'électricité et les livres (quel qu'en soit le support) sont également soumis au taux réduit.

B. Les services

1245 Il s'agit des services d'aide aux personnes âgées dépendantes et aux personnes handicapées, des fournitures de repas dans les cantines scolaires, du livre et des abonnements au gaz et à l'électricité de petite puissance.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1440090387:88866161:196.112.23.54:1587318149

§ 2. Le taux intermédiaire

1246 Il est de 10 % depuis le 1er janvier 2014.

1247 Il s'applique aux médicaments non remboursables, aux produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et d'aviculture, au bois de chauffage, à certains produits destinés à l'alimentation animale ainsi qu'aux ventes à emporter de produits alimentaires à consommation immédiate.

1248 Les prestations de services qu'il recouvre sont les transports de voyageurs, la fourniture de logement en hôtel ou en meublé, les ventes à consommer sur place, les prestations relatives à la fourniture et à l'évacuation de l'eau, la collecte et le tri sélectifs et le traitement des déchets ménagers, les services d'aides à la personne, les travaux portant sur des locaux d'habitation ainsi que les abonnements à des télévisions privées.

§ 3. Le taux normal

1249 Fixé à 19,6 % depuis avril 2000, il est passé à 20 % le 1er janvier 2014. Il est le taux de principe et s'applique par conséquent à tous les produits et prestations qui ne relèvent ni du taux réduit ni du taux intermédiaire. Cette affirmation doit toutefois être tempérée par la survivance de quelques taux particuliers.

§ 4. Maintien de quelques taux particuliers

1250 Pour l'essentiel, ils sont applicables en Corse et dans les départements d'outre-mer (v. ss 1345), en France continentale seul demeure le taux de 2,1 %, qui s'applique aux publications de presse, à la redevance télévision, aux médicaments remboursables par la sécurité sociale, aux produits sanguins et aux cent quarante premières représentations théâtrales ou de cirques.

L'application du taux à l'assiette de la TVA ne met pas un terme au processus d'imposition. En effet, la spécificité de cet

international.scholarvox.com:NCG/Marrakech:1443009318896:61:196.112.23.144:1587318149

impôt ajoute une séquence supplémentaire qui est la déduction de la taxe d’amont.

Bibliographie

BROVILLE (N), « Les subventions publiques à l’épreuve de la TVA ou lorsque la CJCE entretient le flou », *Dr. fisc.* 2005, n° 23, p. 977.

COLLET (Martin), « Vers un assujettissement plus systématique des subventions publiques à la TVA », *AJDA* 2011. 453.

DEBOISSY (Florence), « Dépenses de logement, de restaurant, de réception, de spectacle et TVA », *RTD com.* 2001, n° 1, p. 280 à 286.

FREMINET (Patrice DE), « Taux de la TVA ; cohérence ou incohérence européenne », *Dr. fisc.* 2003, n° 6, p. 242.

MAIA (Jean), « Indemnités et TVA : affirmation et portée d’un changement de logique », *RJF* 2001, n° 3, p. 191 à 198.

SERANDOUR (Yolande), « Les critères d’identification de la subvention à inclure dans l’assiette de la TVA », *Dr. fisc.* 2003, n° 3, p. 84.

SERANDOUR (Yolande) et SERANDOUR (Isabelle) « Les arrhes, hors du champ d’application de la TVA », *Dr. fisc.* 2007, n° 36, p. 11.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:443000778686161:196.200.12.23:1587378149

CHAPITRE 3

Le régime des déductions

1251 L'article 271 du Code résume cette spécificité de la TVA : « La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération. » Déduction et exigibilité sont synchronisées.

1252 Ce principe général est gratifiant pour le contribuable assujetti, il rend attractive l'option pour l'assujettissement (v. ss 1154) et contribue aussi au caractère difficilement fraudable de cet impôt (v. ss 1120). Le régime des déductions assure la neutralité du système de TVA, en libérant chaque opérateur du poids de cet impôt. L'exercice de la déduction est subordonné à certaines conditions (SECTION 1), qui ne sont pas suffisantes pour permettre la déduction de certains éléments (SECTION 2). Les modalités de déduction (SECTION 3) constituent le processus normal d'imputation de la taxe d'amont, mais si le montant de celle-ci excède celui de la taxe collectée en aval, le contribuable peut prétendre au remboursement du crédit de taxe dont il est titulaire (SECTION 4). Un certain nombre d'événements peuvent obliger le contribuable à procéder à une régularisation de ces déductions (SECTION 5).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1140099937:88866161:196.112.23.54:1587318149

Section 1

Les conditions générales de déduction

1253 L'article 209, I, alinéa 2 de l'annexe II du CGI prévoit la possibilité pour l'entreprise de ventiler son activité en secteurs distincts, lorsque ceux-ci sont soumis à des dispositions différentes au regard de la TVA, pour l'application du droit à déduction.

D'une manière générale, la lecture des dispositions légales permet de déterminer quatre conditions à remplir pour que la TVA d'amont soit déductible. Elle doit correspondre à des biens ou services utilisés pour la réalisation d'opérations soumises (**A**), et ceci à hauteur de la proportion d'activité soumise (**B**), sauf si le bien ou service fourni est interdit de déduction (**C**). En tout état de cause, la déduction est subordonnée à l'inscription de cette TVA d'amont sur la facture du fournisseur (**D**).

A. La première condition : un lien direct et immédiat avec l'activité d'aval

1254 Elle exige que les biens et services en cause soient utilisés par l'entreprise à l'accomplissement d'opérations qui sont elles-mêmes soumises à la TVA (art. 271-II-1). C'est l'exigence du lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction qu'a mis en exergue la CJCE (notamment CJCE 27 sept. 2001, aff. C-16/00, *Cibo Participations SA, RJF* 12/01, n° 1611). L'assertion n'est pas totalement exacte car il est des opérations exonérées qui permettent néanmoins de déduire la TVA grevant les éléments acquis pour leur réalisation ; c'est le cas des exportations et des prestations de services connexes, qu'il vaut mieux qualifier d'activités assujetties au taux zéro. Le droit à déduction n'est pas subordonné à une utilisation exclusive des biens ou services pour la réalisation d'opérations imposables. En revanche, le droit ne se justifie qu'à proportion de l'utilisation desdits biens ou services

pour la réalisation de telles opérations. La rectification passe alors par l'application du coefficient d'assujettissement (v. ss 1255).

B. La deuxième condition : une déduction à proportion de l'activité assujettie

1255 Elle a été substantiellement réformée à compter du 1er janvier 2008. Un décret du 16 avril 2007 est en effet venu réécrire les articles 205 à 210 de l'annexe II du CGI, en unifiant les règles applicables aux immobilisations ainsi qu'aux autres biens et services, et en posant la primauté du principe de l'affectation. Dorénavant, la TVA qui grève un bien ou un service est déductible à proportion de son **coefficient de déduction**. Il est fixé sous forme de coefficient provisoire lors de l'acquisition et prendra sa valeur définitive avant le 25 avril de l'année suivante. Ce dernier est propre à chaque acquisition et peut varier au fil de l'utilisation de celle-ci par l'entreprise. Il est lui-même égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission.

1256 Le **coefficient d'assujettissement** est égal à la proportion d'utilisation du bien ou service à des opérations imposables. Si le bien ou service est utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations imposables, ce coefficient est égal à 1 ; s'il est utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations non imposables, le coefficient est égal à 0. En cas d'utilisation partielle, le chiffre afférent à la part d'affectation est arrondi à la deuxième décimale. Ainsi, si un entrepreneur acquiert un immeuble neuf de 300 m^2 pour 400 000 euros HT, dont il affecte 100 m^2 à son usage privatif et le reste pour l'exercice de son activité professionnelle, le coefficient d'assujettissement de l'immeuble, au titre de l'année d'acquisition, est égal à (300 - 100)/300, soit 0,66.

Si le contribuable peut en justifier, il est autorisé à retenir un coefficient d'assujettissement unique pour l'ensemble des biens et services qu'il utilise.

1257 Le **coefficient de taxation** traduit la reprise de l'exigence selon laquelle la déduction n'est possible que pour des biens ou des services utilisés pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction. Toutefois, la thématique est ici plus complexe, si l'utili-

sation s'effectue dans le cadre d'une opération imposable, le coefficient de taxation est égal à 1 ; il est égal à 0 si l'utilisation s'insère dans une opération non imposable, ou imposable mais n'ouvrant pas droit à déduction. Mais si le bien ou service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction pour la réalisation d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, le coefficient de taxation est alors égal au rapport entre le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, et le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables (y compris par conséquent celles qui n'ouvrent pas droit à déduction).

1258 Le **coefficient d'admission** traduit la réglementation applicable au bien ou service considéré en ce qui concerne l'ampleur du droit à déduction. Il est égal à 1 lorsque le bien ou service ne fait l'objet d'aucune restriction normative, il est nul en cas d'exclusion du droit à déduction, il est compris entre 0 et 1 en cas de restriction.

1259 Dans ces conditions, il suffit que l'un des trois coefficients soit égal à 0 pour que le coefficient de déduction soit nul ; dans ce cas, l'opérateur n'a droit à aucune déduction.

1260 L'article 272, 3, prévoit que la TVA afférente à une livraison de biens ne peut faire l'objet d'aucune déduction lorsqu'il est démontré que l'acquéreur savait ou ne pouvait ignorer que, par son acquisition, il participait à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de cette livraison. C'est le cas des fraudes carrousel (v. ss 1172).

C. Non déductibilité en cas de prohibition expresse

1261 Elle est négative : la déduction n'est possible que pour des biens ou services qui ne sont pas expressément exclus du droit à déduction (v. ss 1264).

D. Déductibilité subordonnée à la présence d'une facture régulière

1262 Elle est formelle. Pour être déductible, la TVA déductible doit figurer sur la facture d'achat délivrée par le fournisseur (CGI, art. 271-

internationalscholarvox.com:ENCG Marrakech:2112233612:88866187:196.200.176.177:1583138149

II, a), sur le document douanier d'importation ou sur une déclaration de l'entreprise en cas de livraison à soi-même. Les factures établies ou reçues sur support papier peuvent être numérisées en vue de leur conservation.

1263 La déduction de la taxe est possible, même pour des biens que le contribuable utilise sans en être propriétaire. Depuis 2008, la loi n'exige plus que les biens et services soient nécessaires à l'exploitation, elle prévoit dorénavant que la déduction porte sur la TVA qui grève les dépenses de l'assujetti, pour autant qu'elles soient utilisées pour les besoins de ses opérations ouvrant droit à déduction, et que ces dépenses ne soient pas visées par une mesure d'exclusion particulière. En effet, comme le cadre communautaire le lui permettait, la loi nationale est venue toutefois exclure du droit à déduction les biens et services que l'entreprise expose dans son intérêt mais que le législateur juge somptuaires.

SECTION 2
LES ÉLÉMENTS EXCLUS DU DROIT À DÉDUCTION

1264 Dans un souci de lutte contre l'évasion fortement teinté de morale, la loi est venue proscrire la déduction pour neuf catégories de biens et de services (CGI, ann. 2, art. 206). Toutes ces dépenses seront par conséquent comptabilisées TTC par l'entreprise, qui les déduira ainsi de son bénéfice imposable.

A. Les biens ou services utilisés à plus de 90 % à des fins étrangères à l'entreprise

1265 C'est l'hypothèse d'une acquisition détournée, dès la première année, de l'affectation de l'entreprise, au profit d'une utilisation privée pour plus de 90 %. La TVA qui aura été initialement déduite par l'entreprise devra être reversée intégralement par celle-ci.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1430090757:88651116:2.35.4.156:1583318149

international.scholarvox.com:ENCG Settat:1400993384:88866161:196.200.147.1:1587378149

B. Les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles

1266 Ces dépenses n'ouvraient pas droit à déduction dans tous les cas de figure, qu'il s'agisse d'un logement de fonction du dirigeant, une note d'hôtel d'un cadre en déplacement professionnel ou des frais de réception d'un prospect important. La déduction n'était permise que pour les dépenses de logement du personnel de gardiennage dans les locaux de l'entreprise.

1267 Par un arrêt du 19 septembre 2000 (CJCE aff. C-177/99 et C-181/99, *Ampafrance et Sanofi, Dr. fisc.* 2000, n° 43, comm. 812, note J. Turot, p. 1404), la Cour de justice est venue mettre à néant cette prohibition, en annulant la décision du Conseil (n° 89/487) qui autorisait la République française à la réinstaurer malgré l'arrêt *Alitalia* rendu par le Conseil d'État le 3 février 1989. L'administration fiscale a persisté à considérer que l'interdiction du droit à déduction valait toujours pour les dépenses exposées au profit des dirigeants et des salariés de l'entreprise, sur le fondement d'un décret du 27 juillet 1967 qui aurait été en quelque sorte « ressuscité » par la survenance de l'arrêt *Ampafrance*. Le Conseil d'État a annulé pour excès de pouvoir l'instruction du 13 novembre 2000 qui contenait cette interprétation (CE 27 mai 2002, req. 205634 et 229133, *RJF* 8-9/2002, n° 924 et chron. L. Olléon, p. 650). Aujourd'hui, seule demeure prohibée la déduction de la taxe grevant les dépenses de logement lorsque ces dépenses sont exposées au bénéfice des salariés ou des dirigeants de l'entreprise, sauf s'il s'agit de dépenses relatives à la fourniture à titre gratuit du logement sur un chantier ou pour les locaux du personnel de surveillance, ou bien si le logement est fourni à titre onéreux.

C. Les véhicules de transport de personnes

1268 Ils n'ouvrent pas davantage droit à déduction. L'exclusion est large en ce qu'elle vise les véhicules terrestres mais aussi les bateaux et les aéronefs et elle s'étend aux services qui s'y rapportent, d'entretien notamment.

1269 En revanche l'entreprise peut déduire la TVA afférente aux autocars qu'elle utilise pour le ramassage de son personnel. Il en est

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1443090378:88866161:196.112.83.54:1567378149

de même pour le loueur de véhicules, le transporteur de personnes et le constructeur. Si le véhicule n'est pas mixte mais peut être qualifié de véhicule de société (dépourvu de banquette à l'arrière) il ouvrira droit à déduction.

D. Les opérations de transport de personnes

1270 En vertu de l'article 206, IV-2-5° de l'annexe II, elles sont exclues du droit à déduction. Cette exclusion englobe par conséquent les frais de déplacement des collaborateurs de l'entreprise.

E. Les cadeaux et libéralités

1271 Il s'agit des biens cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix normal ; ils peuvent fort bien correspondre à une gestion normale de l'entreprise, pour stimuler les ventes de ses collaborateurs ou pour obtenir l'exclusivité d'approvisionnement d'un client. L'article 206, IV-2-3° de l'annexe II les écarte du droit à déduction, sauf s'il s'agit de biens de faible valeur, par exemple des cadeaux publicitaires dont la valeur unitaire n'excède pas 65 euros TTC, ou des biens destinés à assurer la promotion, la vente, le rangement ou la présentation des produits du fabricant ou de l'entreprise (présentoirs, enseignes lumineuses).

F. Les carburants

1272 Par principe, ils n'ouvrent pas droit à déduction. Toutefois le législateur est venu ouvrir quelques brèches. La déductibilité est totale, pour le gazole et le super-éthanol E85 si le véhicule ouvre droit à déduction (camion, taxi ou tracteur), elle est limitée à 80 % si le véhicule est exclu du droit à déduction ; pour le GPL, elle est déductible à hauteur de 50 % pour les véhicules exclus du droit à déduction, elle est totale lorsque le produit est utilisé pour un véhicule ouvrant droit à déduction. L'inégalité de traitement ne frappe plus l'essence à compter de 2017, de manière graduelle. Pour les véhicules exclus du droit à déduction, la TVA y afférente est déductible à hauteur de 10 % en 2017, 20 % en 2018, 40 %

en 2019, 60 % en 2020 et 80 % à partir de 2021. Pour les véhicules qui ouvrent droit à déduction de la TVA le calendrier est différent : 20 % à compter de 2018, 40 % en 2019, 60 % en 2020, 80 % en 2021 et en totalité à compter de 2022.

G. Les biens et services utilisés par les publicités prohibées par le Code de la santé publique

1273 Ils ne peuvent ouvrir droit à déduction. Cette prohibition posée par l'article 206, IV-2-4° de l'annexe II correspond à une volonté nette de sanction et de dissuasion.

H. La location des biens exclus, de même que les services qui s'y rattachent

1274 Ils n'ouvrent pas davantage droit à déduction, en bonne logique.

I. Les biens liés à une fraude

1275 L'article 272, 3 du CGI prohibe une telle déduction lorsque l'administration démontre que l'acquéreur ne pouvait ignorer que par son acquisition, il participait à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de cette livraison. C'est la transposition de la jurisprudence communautaire relative à la fraude de type « carrousel » ; la Cour de justice reconnaît que cette prohibition ne s'étend pas à l'assujetti qui a participé à son insu à un tel circuit de fraude (CJCE 12 janv. 2006, aff. 354/03, *Optigen, RJF* 4/06, n° 488), mais elle a étendu la prohibition à une situation constitutive d'un abus de droit (CJCE 22 févr. 2006, aff. 255/02, *Halifax, RJF* 5/06, n° 648).

1276 Hors de cette liste les biens et services vont ouvrir droit à déduction, dans le respect d'un certain nombre de modalités.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1480090308:88866161:196.200.131.54:1588338149

Section 3
Les modalités de déduction

1277 Le droit à déduction naît chez le client au moment même où la TVA devient exigible chez son fournisseur (art. 271-I-2) (v. ss 1219). Son exercice effectif est subordonné à la détention de la facture, mais seulement si le vendeur était légalement autorisé à la faire figurer sur cette facture (art. 271-II-1-a). S'il l'a collectée indûment il devra la reverser au Trésor (art. 283-3) alors que son client ne pourra pas la déduire (CJCE 15 mars 2007, aff. C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*).

1278 La déduction de la TVA s'opère par imputation sur la TVA qui est due par le contribuable au titre du mois au cours duquel le droit à déduction a pris naissance.

1279 Si un commerçant reçoit une livraison de produits en septembre, il peut déduire la TVA afférente à cette livraison en l'imputant sur la TVA qu'il a lui-même facturée à ses clients au cours du même mois et dont il est redevable.

1280 Si un prestataire de services reçoit une immobilisation en octobre, il peut déduire la TVA correspondante en l'imputant sur la TVA qu'il a lui-même encaissée auprès de ses clients au cours du même mois.

1281 Si le contribuable omet de procéder à cette déduction il peut réparer cette omission en la faisant figurer sur une déclaration ultérieure, ceci jusqu'au 31 décembre de la seconde année qui suit celle de l'omission. Passé cette date, la survenance de la prescription lui fait perdre le droit à déduction.

1282 Dans l'hypothèse où la TVA déductible est supérieure au montant de la TVA collectée ou facturée, le crédit de TVA peut donner lieu à remboursement.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1440209987:88866161:92.112.23.54:1581318149

Section 4
Les possibilités de remboursement de la TVA déductible

1283 Un contribuable peut se trouver en situation de crédit de TVA dans deux cas. Ou bien il est confronté à une situation de butoir conjoncturel, soit parce qu'il exerce une activité saisonnière (le fabricant de jouets qui travaille toute l'année mais livre sa production sur deux mois), soit parce qu'il a réalisé un investissement productif dans une immobilisation coûteuse. Le crédit de TVA sera long à résorber par simple imputation sur la TVA d'aval.

1284 Ou bien il est confronté à une situation de butoir structurel, parce qu'il collecte moins de TVA qu'il n'en acquitte auprès de ses fournisseurs. C'est bien entendu le cas des exportateurs mais aussi des fabricants de produits à faible valeur ajoutée qui facturent de surcroît avec un taux de TVA plus faible que celui pratiqué par leurs fournisseurs (les fabricants d'engrais par exemple).

1285 Pour résoudre ces cas plus ou moins dramatiques le législateur a mis en place une procédure de remboursement annuel (**§ 1**) et prévu deux exceptions (**§ 2**).

§ 1. Le principe : le remboursement annuel

1286 Il s'applique de plein droit au terme de l'année civile. Chaque contribuable qui en fait la demande peut obtenir remboursement du crédit dont il est titulaire, à partir du moment où il est égal à au moins 150 euros.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1440093883:88861619:196.212.23.54:1587318149

§ 2. Les exceptions sont au nombre de deux

A. Le régime des exportateurs

1287 La plus importante est octroyée aux **exportateurs**, qui du seul fait de leur statut peuvent prétendre à un remboursement **mensuel**.

B. La possibilité de remboursement mensuel

1288 Depuis 2009, un remboursement **mensuel** est possible pour tout contribuable au titre de l'un quelconque des onze premiers mois de l'année civile, à condition que la demande de remboursement porte sur un montant minimum de 760 euros. Si le redevable dépose des déclarations selon une périodicité trimestrielle, il bénéficie de la même faculté dès lors que la demande de remboursement porte sur un montant minimum de 760 euros.

1289 Ce remboursement peut être subordonné à la présentation d'une caution solidaire par le contribuable, si le receveur des impôts éprouve des doutes sur la solvabilité future du redevable. L'exigence est d'importance et quelque peu paradoxale : le contribuable est bien créancier du Trésor au titre de cette somme dont il réclame remboursement et c'est pour améliorer sa trésorerie qu'il demande à la percevoir.

1290 L'ensemble de ce schéma demeure simple si la déduction est définitive. Il se complique singulièrement chaque fois que l'entreprise doit procéder à une régularisation.

Section 5

La régularisation des déductions

1291 Les règles ici posées traduisent le souci du législateur d'empêcher une consommation, même partielle, en exonération de taxe. Elles

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1440096337:88866169:196.200.176.138:1587318149

correspondent à des préoccupations distinctes pour les immobilisations (**§ 1**) et pour les valeurs d'exploitation et les services (**§ 2**).

§ 1. La régularisation des déductions sur immobilisations

1292 Elle est rendue nécessaire chaque fois qu'une entreprise cède une immobilisation peu de temps après l'avoir acquise : alors que la loi lui permet de déduire la totalité de la TVA dès le mois de l'acquisition elle doit être contrainte d'en reverser une fraction si elle revend prématurément cet instrument de travail.

1293 Le régime est devenu plus complexe depuis 2008. Il oblige à régularisation pendant cinq ans pour les biens meubles immobilisés, et pendant vingt ans pour les immeubles immobilisés ; le point de départ de cette période de régularisation est l'année de première utilisation de l'immobilisation par l'entreprise, et elle compte pour une année entière. La taxe initiale servant au calcul des régularisations est la taxe acquittée en amont, elle peut être supérieure à la taxe initialement déduite lorsque le coefficient de déduction de cette immobilisation est inférieur à 1. Cette taxe initiale est retraitée en fonction de la variation dans le temps de la valeur des trois éléments qui composent le coefficient de déduction, à partir du coefficient historique ou coefficient de référence. Ces variations interviennent pendant la période de régularisation, soit vingt ans pour les immeubles, et cinq ans pour les autres immobilisations. À l'intérieur de cette période, la régularisation de la taxe initialement déduite sur les biens immobilisés doit intervenir lorsque l'opérateur constate une différence supérieure à 1/10e entre, d'une part, le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année et, d'autre part, le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence. Pour un immeuble immobilisé, la régularisation opérée au titre d'une année sera égale au vingtième du produit de la taxe initiale par la différence entre le coefficient de déduction de ladite année et le coefficient de déduction de référence ; pour les biens immobilisés autres que les immeubles, la régularisation sera égale au cinquième de ce pro-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1433600783:88866112:23.51.158:1583318149

duit. Selon le sens de la variation, cette régularisation est une déduction complémentaire – lorsque le coefficient de déduction de l'année est supérieur au coefficient de référence – ou un reversement de taxe lorsque ce coefficient de déduction est inférieur au coefficient de référence. Cette régularisation annuelle intervient avant le 25 avril de l'année suivante, lors du dépôt de la déclaration CA-3 afférente aux opérations de mars ou du premier trimestre.

1294 Une entreprise acquiert, le 2 juillet de l'année N, une machine pour un prix hors taxes de 80 000 euros, soit une TVA correspondante de 15 680 euros. Le coefficient d'assujettissement de cette dépense est de 1, son coefficient de taxation est de 0,5 et le coefficient d'admission est de 1. Le coefficient de déduction de référence est donc égal à 0,5 (1 x 0,5 x 1).

À l'issue de l'année N + 1, l'entreprise constate que le coefficient de taxation à retenir pour les dépenses mixtes est égal à 0,70. L'écart entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année (1 x 0,70) et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence (1 x 0,5) étant supérieur à 1/10e, l'entreprise doit opérer une déduction complémentaire égale à [1 x 0,7 x 1] – [1 x 0,5 x 1] x 15 680/5, soit 627 euros.

1295 Cette régularisation de la taxe initialement déduite sur les biens immobilisés peut être globale, notamment en cas de cession, d'apport, de transfert entre secteurs distincts d'activités, de modifications législatives ou réglementaires des règles d'exclusion du droit à déduction, ou de changement des conditions d'utilisation des biens, dans des conditions qui ouvrent dorénavant droit à déduction ou, au contraire, cessent de le rendre possible (art. 207, III-1, ann. II).

1296 Si une entreprise revend en janvier 2015 un immeuble qu'elle avait acquis neuf en décembre 2008, et pour lequel elle avait déduit 30 000 euros de TVA, elle devra reverser la TVA initialement déduite (30 000), diminuée d'autant de vingtièmes qu'il s'est écoulé d'années civiles ou de fractions d'années civiles depuis l'acquisition (2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015), soit 8 vingtièmes, c'est-à-dire 12 000 euros.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1440989037:88866161:196.112.235.158:7318149

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1440093:88866161:196.112.223.54:1588738149

1297 Elle devra donc reverser 12 vingtièmes, soit 18 000 euros, que son acquéreur pourra déduire au titre du même mois s'il remplit les conditions : être assujetti et utiliser l'immeuble comme immobilisation.

1298 Pour les immobilisations mobilières la régularisation est devenue inutile avec l'assujettissement de ces mutations à la TVA (v. ss 1317).

§ 2. La régularisation des déductions sur valeurs d'exploitation et services

1299 Elle est nécessaire si le bien sort du circuit de la TVA, par exemple s'il est donné ou bien récupéré par l'exploitant au titre de sa consommation personnelle. Si le bien est volé ou détruit il appartiendra à l'entreprise de prouver qu'elle est la victime de cette consommation finale en franchise, par exemple en produisant copie de la plainte qu'elle a déposée. À défaut, elle devra reverser l'intégralité de la taxe dont la déduction avait été opérée.

1300 Ce régime s'applique de manière autonome à chacun des secteurs d'activité distincts que l'entreprise a éventuellement constitués ; il régit de manière plus simple que naguère le cas des entreprises partiellement soumises à la TVA.

Bibliographie

BACHELIER (Gilles) et ANDRIEU (Thomas), « La refonte des modalités de déduction de la TVA. Commentaire du décret 2007-566 du 16 avril 2007 », *BF Lefebvre* 11/07, p. 823

BEREYZIAT (Frédéric), « Ni rémunération ni libéralité : les cadeaux embarrassent la jurisprudence », *RJF* 12/04, p. 907.

BERGER-PICQ (Gaëtan), « TVA collectée à tort et intérêts moratoires », *BF Lefebvre* 1/2010, p. 19 à 24.

BOKDAM-TOGNIETTI (Émilie), « TVA et prorata de déduction : la force du territoire », *RJF* 8-9 /2014, p. 731 à 736.

COURJON (Odile) et BOUCHARD (Jean-Claude), « Réforme du droit à déduction », *Dr. fisc.* 2008, n° 6, étude 144.

GOULARD (Guillaume), « L'exclusion des véhicules de transport de personnes du droit à déduction de TVA », *RJF* 1995, n° 2, p. 78 à 81.

MIGNON (Emmanuelle), « Disparition de marchandises : faut-il régulariser la TVA », *RJF* 2000, n° 5, p. 395 à 399.

SERANDOUR (Yolande), « Le délai d'exercice du droit à déduction de la TVA en cas d'omission », *Dr. fisc.* 2009, n° 29, étude 416.

TUROT (Jérôme), « Déduction des frais de représentation : attention ne jamais recongeler un produit décongelé », *Dr. fisc.* 2000, n° 43, p. 1404 à 1414.

TUROT (Jérôme), « Produits financiers et prorata de TVA : la grande évasion », *Dr. fisc.* 1996, n° 45-46, p. 1384 à 1391.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1443009037:88866131:196.112.35.158:1573.8149

CHAPITRE 4

Les obligations fiscales des redevables de la TVA

1301 Tout contribuable assujetti à la TVA doit assumer des obligations qui portent sur la présentation des factures (SECTION 1), les conditions de déclaration et de paiement (SECTION 2), ainsi que sur certaines modalités de présentation comptable (SECTION 3).

SECTION 1

LES MENTIONS OBLIGATOIRES DES FACTURES

1302 Les factures qu'un assujetti a l'obligation de délivrer (CGI, art. 289), doivent être datées et numérotées, et comporter les mentions suivantes :

– le nom du vendeur ou du prestataire et celui du client ainsi que leurs adresses respectives ;

– la quantité et la dénomination de chaque bien livré ou service rendu ;

– le prix unitaire hors taxe et le taux de la TVA.

international.scholarvox.com:EDCG Marrakech:14430090:3188:6161:196.112.23.54:1587318149

international.scholarvox.com:NCG Marrakech:1440093838:88661196.112.235.158:1573218149

S'y ajoutent bien entendu le montant total hors TVA de la facture et le montant total de la TVA correspondante. Si l'opération présente un caractère intra-communautaire il faut ajouter le numéro d'identification du vendeur et celui du client (v. ss 1168).

1303 Les factures électroniques peuvent présenter les mêmes caractéristiques que les factures papier.

SECTION 2

LES CONDITIONS DE DÉCLARATION ET DE PAIEMENT

1304 Comme pour l'imposition des bénéfices (v. ss 311), la loi adapte les obligations du contribuable en fonction de l'ampleur de ses résultats et de la nature de son activité, industrielle ou commerciale (**§ 1**) ou bien libérale (**§ 2**). Pour chacune de ces activités le clivage essentiel distingue les contribuables éligibles au régime des micro-entreprises des contribuables au réel.

1305 Toutefois, la loi est venue transcender ce clivage pour les petits opérateurs, bénéficiaires de la franchise en base (**§ 3**).

§ 1. Pour les activités industrielles ou commerciales

1306 La distinction opérée est identique à celle en vigueur pour l'imposition des bénéfices :

– une société commerciale n'est éligible qu'à un régime réel ;

– le régime du réel existe en version normale (**A**) et en version simplifiée (**B**) ;

– le régime des micro-entreprises n'est accessible qu'aux très petites entreprises individuelles.

1307 Le mode d'imposition appliqué à un contribuable étant le même pour chacun des deux impôts, l'analyse de chacun d'eux restera sommaire, en renvoyant aux plus amples développements consacrés aux BIC (v. ss 311).

A. Le régime du réel normal

1308 Il s'applique de plein droit lorsque le chiffre d'affaires annuel hors taxe de l'année précédente a dépassé 788 000 euros pour les ventes ou 2 368 000 euros pour les prestations de services. Il oblige le contribuable à déposer une déclaration mensuelle de chiffre d'affaires. Ce formulaire « CA-3 » fait apparaître le chiffre d'affaires réalisé au cours du mois écoulé, ventilé par taux, ainsi que la TVA déductible. Les opérations donnent par conséquent lieu à une globalisation.

1309 Si le produit de cette soustraction est positif le contribuable doit accompagner cette déclaration d'un chèque du montant dû ; en revanche si la TVA déductible excède la TVA facturée ou collectée, le contribuable se trouve titulaire d'un crédit reportable ou remboursable (v. ss 1283). Le dépôt de la déclaration et le paiement de l'impôt sont effectués auprès du service des impôts compétent. Si l'entreprise relève de la Direction des grandes entreprises (DGE), elle est soumise à l'obligation de télé-déclaration et de télé-règlement.

B. Le régime du réel simplifié

1310 Il s'applique de plein droit lorsque le chiffre d'affaires annuel hors taxe, sans excéder les limites du réel normal, dépasse 82 800 euros pour les ventes et 33 100 euros pour les prestations de services. Le contribuable n'est astreint qu'au dépôt d'une déclaration annuelle de régularisation et au règlement d'acomptes trimestriels fixes en avril, juillet, octobre et décembre. Ces acomptes sont calculés par référence à la taxe due au titre de l'année précédente ou de l'exercice précédent, avant déduction de la TVA afférente aux biens constituant des immobilisations.

C. Le régime des micro-entreprises

1311 Il s'applique de plein droit en deçà des limites du réel simplifié. Il obéit aux mêmes spécificités qu'en matière de BIC. La déclaration est annuelle, le paiement est trimestriel, voire annuel s'il n'excède pas 1 000 euros.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1443090378896061:196.122.84:1573181 49

§ 2. Pour les activités libérales

1312 Identifiées dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, elles ne connaissent pas tout à fait les mêmes distinctions qu'en matière d'impôt sur le revenu, puisque si le régime des micro-entreprises s'applique jusqu'au même plafond (33 100 euros), l'équivalent de la déclaration contrôlée est réparti entre un régime du réel simplifié, qui s'applique jusqu'à un montant annuel de recettes n'excédant pas 238 000 euros, et un régime du réel normal qui prend le relais au-delà.

§ 3. Le régime de franchise en base

1313 L'article 293 B du CGI prévoit que les opérateurs bénéficient d'une franchise qui les dispense du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas un certain plafond. Celui-ci est de 82 800 euros pour les ventes, mesuré sur l'année civile précédente, ou de 90 900 euros l'année civile précédente, lorsque le chiffre d'affaires de la pénultième année n'a pas excédé les 82 800 euros. S'il s'agit d'une entreprise de prestations de services, la franchise s'applique lorsque le chiffre d'affaires n'a pas excédé 33 100 euros l'année civile précédente, ou 35 100 euros l'année civile précédente si celui de la pénultième année n'excédait pas 33 100 euros. Si l'opérateur est avocat, le chiffre d'affaires limite de la franchise est de 42 900 euros, avec une tolérance à 52 800 euros. D'une manière générale, l'auteur d'une œuvre de l'esprit bénéficie d'une franchise spéciale lorsque le chiffre d'affaires réalisé l'année précédente n'a pas excédé 17 600 euros, avec une tolérance à 21 200 euros. Ces entrepreneurs ne facturent pas de TVA, mais il leur est corrélativement impossible de déduire la taxe d'amont.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2143800077:88866161:196.200.158.149

SECTION 3

LES OBLIGATIONS COMPTABLES PARTICULIÈRES

1314 Tous les assujettis doivent tenir une comptabilité régulière qui doit permettre au fisc de déterminer *a posteriori* leur chiffre d'affaires, de façon détaillée, en distinguant les opérations taxables aux différents taux et celles qui se trouvent, soit hors champ, soit exonérées. La comptabilité devra également permettre de justifier les différentes déductions de la TVA qui a grevé les achats de biens et de services ainsi que d'immobilisations.

1315 À côté de ce cadre général, qui régit la grande majorité des contribuables, le législateur a édicté un certain nombre de régimes particuliers.

Bibliographie

CLEMENT (Christine), « Factures : vers une simplification », *BF Lefebvre* 8-9/2001, p. 503 à 506.

PLAGNET (Bernard), « Les conséquences fiscales de la facturation de la TVA », *RF compt.* 1981, n° 11, p. 84.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:443009037:88661512.2.23.54:1577318149

Chapitre 5

Les régimes particuliers de la TVA

1316 L'inspiration du législateur est ici diverse, il éprouve la nécessité de soumettre une activité à des règles spécifiques, parce que la logique économique le commande, ou bien en raison de considérations politiques ou d'aménagement du territoire, ou encore pour lutter contre une évasion avérée. Parmi les nombreux régimes institués au fil des ans, cinq méritent une attention particulière : les objets d'occasion (SECTION 1), les activités de presse (SECTION 2), certaines activités immobilières (SECTION 3), ainsi que le régime de la Corse (SECTION 4) et celui des départements d'outre-mer (SECTION 5).

Section 1

Le régime des objets d'occasion

1317 Les objets d'occasion interpellent la logique du système TVA puisqu'il s'agit là de biens qui ont fait l'objet d'une consommation finale, à l'occasion de laquelle ils sont censés avoir quitté définiti-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1430090337:88866161:196.112.23.54:1587318149

vement le champ d'application de cet impôt. Leur réapparition dans le circuit économique risque de perturber la concurrence et de conférer des avantages fiscaux indus si leur réinsertion fiscale n'est pas ordonnée (CGI, art. 297 A à G). Une fois défini l'objet d'occasion (**§ 1**) il faut envisager les règles posées pour les ventes effectuées par les utilisateurs de ces biens (**§ 2**), pour les ventes effectuées par les négociants en biens d'occasion (**§ 3**), pour les emballages (**§ 4**) et pour les véhicules automobiles (**§ 5**).

§ 1. Définition de l'objet d'occasion

1318 Il se définit comme un bien qui, après être sorti du cycle d'assujettissement à la TVA par suite d'une livraison, va faire l'objet d'une utilisation, puis être réinséré dans le circuit commercial en tant qu'objet usagé. Son destin doit être soigneusement distingué de celui de l'objet rénové ou reconditionné après usage, qui est assimilé à un bien neuf.

1319 Le législateur a renforcé la cohérence du régime en considérant que ce bien devait être considéré comme réintégrant le circuit de la TVA s'il avait donné lieu à une consommation, provisoirement finale, en franchise de taxe. Tel est le clivage qui ordonne les cas d'application de la TVA.

§ 2. Les biens d'occasion vendus par leurs utilisateurs

1320 Ils supportent la TVA sur cette revente, à partir du moment où ces utilisateurs avaient déduit la TVA qui avait grevé leur acquisition initiale. Si le bien n'a pas donné lieu à déduction, soit parce que l'utilisateur n'était pas assujetti, soit parce que le bien était interdit de déduction, la revente du bien ne sera pas soumise à TVA.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1430093:88866163:196.12.233.151:1578738149

§ 3. Les biens d'occasion vendus par des négociants spécialisés

1321 Ils connaissent un régime différent. En effet ces professionnels sont pleinement redevables de la TVA mais, compte tenu de la spécificité de cette activité économique le législateur leur offre la possibilité d'être imposés sur la marge, c'est-à-dire sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat.

1322 Le choix entre les deux régimes peut être exprimé pour chaque opération, et il va dépendre de deux paramètres, le statut du client au regard de la TVA (**A**), et les conditions d'achat (**B**).

A. Le statut du client au regard de la TVA

1323 S'il est assujetti il appréciera de recevoir une facture sur laquelle figure la TVA déductible, alors que ce ne serait pas le cas si le négociant avait choisi pour cette opération d'être assujetti sur la marge : ce dernier est dans ce cas autorisé à éditer une facture où apparaît simplement le prix global, sans isoler la TVA, sinon le client aurait connaissance de sa marge.

Si le client n'est pas assujetti le prix du négociant devra, pour être compétitif, n'intégrer qu'une TVA calculée sur la marge.

B. Les conditions d'achat

1324 Si le négociant achète l'objet avec TVA, il devra le revendre en appliquant la TVA sur le prix de vente total afin de pouvoir déduire la TVA d'amont. À défaut, seule serait déductible la TVA qui a grevé les éléments constitutifs de sa marge (travaux de réparation de l'objet ou frais de publicité pour assurer sa commercialisation).

1325 S'il achète l'objet sans TVA, c'est-à-dire à un vendeur qui ne l'a jamais déduite, il choisira le régime de sa revente en fonction du statut de son client.

1326 Ce régime, souple, bénéficie également aux antiquaires.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2109037788:88636911:196.112.23.54:1587818149

§ 4. Le régime des emballages

1327 Il illustre le régime des consignes (v. ss 1232) et la détermination de l'assiette de l'impôt (v. ss 1232). En effet, si l'emballage est consigné parce qu'il est récupérable, sa mise à la disposition du client s'effectue moyennant versement d'une somme qui est demandée pour garantir son retour, elle demeure par conséquent hors du champ de l'impôt. Ce n'est qu'en cas de non-retour que la somme change de nature et devient le prix TTC de l'emballage, qui est alors considéré comme vendu au client, à charge pour le livreur de reverser au Trésor la TVA ainsi collectée.

1328 Si l'emballage est un emballage perdu, sa valeur s'incorpore au prix du produit qu'il contient et rentre par conséquent dans l'assiette de la TVA. Le taux applicable à l'ensemble est celui qui gouverne la valeur la plus élevée – celle du contenu ou celle du contenant – avec parfois de douloureux problèmes de choix, tel celui du pot de moutarde décoré : il est intrinsèquement justiciable du taux normal mais subira le taux réduit applicable à son contenu parce que sa valeur économique est considérée comme faible !

§ 5. Le régime des véhicules automobiles d'occasion

1329 Il reflète la particularité d'un objet qui ne permet que rarement la déduction de la TVA afférente à son achat. Pour les véhicules de tourisme il résume toutes les possibilités qui viennent d'être évoquées :

– s'il est vendu par un utilisateur qui n'a pas pu déduire la TVA initiale, la vente s'effectuera sans TVA ;

– s'il est vendu par un utilisateur qui a déduit la TVA (cas d'une société de location ou d'un taxi), cette revente sera assujettie à la TVA sur la totalité du prix. Toutefois, compte tenu de l'ampleur de la fraude constatée dans le cadre intracommunautaire, l'administration peut remettre en cause l'application de ce

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1440093375:88861011:196.121.23.4:1587418149

régime, en démontrant que l'assujetti-revendeur ne pouvait ignorer que son fournisseur communautaire n'était pas autorisé à appliquer lui-même le régime de la marge puisqu'il avait déduit la TVA à son niveau (CE 29 oct. 2008, n° 292894 et 292895, *RJF* 1/09, n° 20). L'article 223, 4 *bis* du GI a été modifié par la loi du 29 décembre 2012 pour instituer un dispositif spécial de solidarité qui permet à l'administration de réclamer le paiement de la TVA frauduleusement éludée à tout assujetti intervenant dans le circuit de distribution, et par conséquent au revendeur final. Pour cela, il lui faut établir que la livraison antérieure du véhicule a bénéficié indûment du régime de la marge, et que l'assujetti ne pouvait ignorer que ce régime de la marge n'était pas applicable. L'administration pourra notamment se prévaloir du faible coût d'achat du véhicule ;

– si la vente est effectuée par un négociant en biens d'occasion, celui-ci aura le choix de l'assiette de l'impôt, sur la marge ou sur la totalité du prix.

SECTION 2

LE RÉGIME DES ACTIVITÉS DE PRESSE

1330 Le législateur prolonge en matière de TVA le régime fiscal de faveur destiné à protéger cette traduction de la liberté – constitutionnelle – de la presse. L'économie du régime va consister à maintenir ce secteur d'activité dans le champ d'application de l'impôt, parce que c'est une activité économique et pour lui permettre de déduire la TVA d'amont, mais à un taux très réduit qui pèsera peu sur la compétitivité des produits.

1331 Le taux super réduit, de 2,1 %, bénéficie aux publications qui, aux termes de l'article 72 de l'annexe III, remplissent simultanément les conditions suivantes :

– présenter un caractère d'intérêt général quant à la diffusion de la pensée ;

– satisfaire aux obligations de la loi sur la presse ;

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889367965:88861196.123.54:1583:8691

– paraître régulièrement, au moins une fois par trimestre ;

– être effectivement offertes au public à un prix marqué ou par abonnement ;

– ne pas avoir plus des deux tiers de leur surface consacrés à la publicité ;

– ne pas être assimilables à certains écrits tels que : prospectus, catalogues, almanachs ou annonces légales.

1332 L'article 72 de l'Annexe III étend ce régime aux publications de programmes télévisés, aux publications syndicales et aux périodiques de l'État.

1333 Tout autre périodique sera soumis au taux normal, à moins qu'il ne réponde à la définition fiscale du livre, soumis au taux réduit.

Section 3
Le régime de la TVA immobilière

1334 Ce régime avait été substitué initialement aux droits d'enregistrement pour alléger le coût de production, puisque la TVA offre l'intérêt d'être immédiatement déductible. Toutefois, son champ d'application partiel l'avait exposé aux critiques de l'Union, de telle sorte que le régime a été substantiellement modifié par la loi 2010-237 du 9 mars 2010, et ceci avec effet à compter du 11 mars 2010. Dorénavant, l'article 257 du CGI distingue selon que l'opération est réalisée dans le cadre d'une activité économique (**§ 1**) ou hors d'une activité économique (**§ 2**).

§ 1. Les opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique

1335 Ces opérations sont de deux ordres : le régime général (**1**) et les livraisons à soi-même (**2**).

internationalscholarvox.com:ENCG Marrakech:889367795:88861011:196.200.183.54:1583138691

1. Le régime général

1336 Il s'agit de toutes les opérations qui réalisent un transfert du pouvoir de disposer d'immeubles comme un propriétaire, à savoir les ventes mais aussi les apports en société, les fusions, les expropriations ou les échanges, du moment que ces opérations sont réalisées à titre onéreux. Le champ d'application englobe les terrains à bâtir, les immeubles bâtis pour toute livraison qui intervient dans les cinq ans de leur achèvement, ainsi que sur les droits qui sont assimilés à ces immeubles. Un terrain à bâtir s'entend dorénavant d'un terrain sur lequel une construction peut être autorisée par application des dispositions d'urbanisme applicables à la zone (PLU, carte communale...). Pour caractériser ce terrain, il n'est plus nécessaire que l'acquéreur indique dans l'acte d'achat qu'il entend l'affecter à la réalisation d'une construction. L'immeuble neuf s'entend de toute construction nouvelle, même effectuée sur un immeuble existant. Quant aux droits immobiliers assimilés à ces biens, il s'agit des droits réels, mais aussi des titres dont la possession assure, en droit ou en fait, la propriété ou bien la jouissance d'un immeuble.

1337 Si la livraison ne porte pas sur un terrain répondant à la définition de terrain à bâtir, de même que si elle porte sur un immeuble achevé depuis plus de cinq ans, l'opération est exonérée de TVA. Mais les opérateurs concernés peuvent opter pour l'assujettissement à la TVA d'une telle livraison, en l'indiquant dans l'acte d'acquisition.

1338 Dans tous les cas, la TVA est due par le vendeur, sauf si le cédant n'est pas établi en France et que l'acquéreur dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France. L'assiette de l'impôt est constituée par le prix de cession, ainsi que toutes les charges ou indemnités qui l'accompagnent.

1339 Dans les cas d'assujettissement sur option, la base d'imposition va être limitée à la marge du cédant, lorsque l'acquisition de cet immeuble n'a initialement pas ouvert droit à déduction. Si la TVA initiale a été déduite, l'opération nouvelle est taxée sur le prix total.

1340 Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA immobilière coïncident au moment de la livraison, et le taux applicable est le taux normal.

2. Les livraisons à soi-même

1341 L'article 257, I-3-1° du Code a prévu l'imposition en cas de livraison à soi-même, lorsque l'immeuble neuf n'est pas vendu dans les deux ans de son achèvement, quelle que soit la destination de cet immeuble.

§ 2. Les opérations réalisées en dehors d'une activité économique

1342 Le champ d'application de la TVA ici est réduit à deux hypothèses, celle de la livraison dans les cinq ans de son achèvement d'un immeuble qui avait été acquis en tant qu'immeuble à construire, ainsi que la livraison à soi-même de logements sociaux, par un non-assujetti à la TVA.

1343 Le souci du législateur est ici d'assurer une étanchéité parfaite au champ d'application de l'impôt.

Bibliographie

BOUCHARD (Jean-Claude) et STEMMER (William), « Réforme de la TVA immobilière », *Dr. fisc.* 2010, nº 12, comm. 246 s.

BOUCHARD (Jean-Claude), *La TVA appliquée aux immeubles*, EFE, 2012, 384 p.

GARCON (Jean-Pierre), « Loi de finances rectificative pour 2010 et réforme de la TVA immobilière : texte de simplification ? », *Defrénois* 10/2010. 1137 à 1154.

SERANDOUR (Yolande), « Les mystères de la TVA immobilière », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2010, p. 899 à 910 ; « La TVA sur les opérations complexes », *Dr. fisc.* 2017, nº 5-6, comm. 146.

STEMMER (William) et CORABOEUF (Melinda), « Réforme de la TVA applicable aux opérations immobilières », *Dr. fisc.* 2011, nº 6, comm. 203.

SUQUET-COZIC (Muriel), « Cession d'immeuble locatif et dispense de TVA : de la théorie à la pratique », *BF Lefebvre* 12/2008, p. 935 à 938.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889367095:88861361:196.122.23.54:1583318691

Section 4
Le régime de la Corse

1344 Le régime appliqué considère l'insularité comme un handicap et en tire deux conséquences. Tout d'abord, les taux pratiqués seront plus nombreux et plus légers, de 0,9, 2,1, 8 et 13 %. Ensuite, le législateur essaie de créer une continuité territoriale en exemptant de TVA la fraction de prix de transport qui n'est pas effectuée sur le continent : les transports maritimes échappent à la TVA, tandis que les transports aériens ne sont imposables que pour la fraction effectuée au-dessus du continent. Cette exemption est en réalité un assujettissement au taux 0 puisque la taxe d'amont demeure intégralement déductible.

Section 5
Le régime des départements d'outre-mer

1345 Trois départements sont concernés : la Martinique, la Guadeloupe et la Réunion, mais pas la Guyane ni Mayotte. Le régime se singularise par la territorialité de l'impôt et par l'ampleur des allégements.

1346 Les deux départements caraïbes forment ensemble un territoire fiscal distinct, de même que la Réunion, de telle sorte que les produits destinés à l'un d'eux ou en provenance de l'un d'eux partent toujours hors taxes, que ce soit de la métropole ou de l'un de ces départements. L'opération s'analyse comme une exportation ou une importation, par conséquent les règles du commerce intracommunautaire ne trouvent pas à s'appliquer ici, mais tous les services afférents à ces opérations commerciales sont exonérés.

1347 L'application de la TVA s'effectue avec des taux plus réduits que ceux de métropole (respectivement 8,5, 2,1, 1,05 et 1,75 %), elle est de surcroît assortie d'un certain nombre d'allégements qui bénéficient notamment aux transports, aux produits pétroliers et à certaines importations de matières premières.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889657995:88866:196.112.225.15:1573318691

1348 Au-delà de cette dimension marginale et presque folklorique de certains régimes particuliers, la TVA apparaît comme le grand impôt moderne, dont les qualités intrinsèques de rationalité mais aussi d'efficacité et de simplicité ont amené les gouvernants à lui donner une place devenue probablement excessive dans le paysage fiscal français. Le souhait constant de la Commission est de redonner à la TVA intracommunautaire sa simplicité et sa fiabilité d'antan. Il s'agit pour le moment d'un vœu pieux puisque seule une refonte de la sixième directive a été acceptée par le Conseil (Cons., dir. n° 2006/112/CE, 28 nov. 2006, modifiée Cons., dir. n° 2008/8/CE, 12 févr. 2008), alors que la complexité du régime actuel et la lourdeur de ses procédures provoquent un effet dissuasif sur les opérateurs tentés de commercer dans un autre État membre. L'opprobre est à ce point tangible que l'hypothèse d'un remplacement de cet impôt par une taxe unique sur les ventes – à l'instar des États-Unis – fait surface, à l'initiative notamment de l'Allemagne, des Pays-Bas et de l'Autriche, qui souhaitent généraliser l'auto-liquidation afin de lutter contre la fraude carrousel (L. n° 2006-1771 du 30 déc. 2006, art. 93). Certes, le débat est intense, il faut toutefois noter que les progrès de la coordination entre États ont permis d'accélérer les remboursements de TVA d'un autre État (sur demande de remboursement électronique), avec obligation pour le contribuable de déposer une déclaration européenne de services pour les prestations de services.

Le plan d'action présenté le 7 avril 2016 par la Commission propose de lutter contre la fraude en annonçant une proposition de directive destinée à mettre en place un système de TVA définitif qui reposerait sur le principe de taxation dans le pays de destinations des biens ; la marchandise partirait TTC du livreur, qui facturerait à son client la TVA au taux du pays de consommation, avec gestion des flux au moyen d'un guichet unique.

1349 Même si la TVA demeure le grand impôt sur la consommation, sa dimension universelle n'a pas empêché quelques contributions particulières de subsister.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:883779936:88861193:196.200.131.65:1583418691

TITRE 2

LES IMPÔTS PARTICULIERS SUR LA DÉPENSE

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:883367995:88866161:196.112.23.54:1587318691

1350 Ces contributions s'analysent comme des impôts indirects. Ils frappent des consommations, par conséquent leur existence nationale n'est possible que dans la mesure où ils respectent les principes communautaires de libre concurrence et de libre circulation, en évitant d'apparaître comme des taxes d'effet équivalent à des droits de douane.

1351 Sur le plan technique ces impôts apparaissent archaïques dans la mesure où ils sont plus fréquemment assortis d'un taux spécifique que d'un taux *ad valorem* (v. ss 36). En tant qu'impôts sur la consommation ils ne satisfont pas à l'idéal de justice fiscale, mais les États les apprécient en raison de leur rusticité même : ils sont souvent anciens, donc acceptés, ils sont indolores puisqu'incorporés au prix du produit et ils constituent par conséquent des « recettes de poche » dont la majoration est efficace pour aider à combler ponctuellement le déficit budgétaire.

1352 Pris ensemble ils représentent plus de 10 % des recettes fiscales de l'État, mais leur hétérogénéité et leur dimension exclusivement productiviste rendent difficile leur présentation. Schématique-

ment il est possible de distinguer les accises (CHAPITRE 1), les taxes sur les prestations de divertissement (CHAPITRE 2), et les taxes relatives à l'environnement (CHAPITRE 3).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889367995:88866161:196.112.23.54:1587338691

CHAPITRE 1

Les accises

1353 Cette dénomination est privilégiée par les institutions de l'Union. Ces impôts n'étant pas des taxes sur le chiffre d'affaires, le Traité de l'Union permet par conséquent aux États qui les pratiquent de les conserver, en cohabitation avec la TVA. L'harmonisation intervenue au niveau communautaire s'applique bien entendu dans la perspective de la non-discrimination des produits acquis dans l'Union par rapport aux produits d'origine nationale. Ce sont des impôts sur la consommation, exigibles dans l'État où la marchandise est consommée.

1354 Trois familles de produits faisaient l'objet d'une imposition dans tous les États membres et ont fait l'objet d'une harmonisation. Dans le cadre fiscal français ce sont aussi les trois principales accises, qui portent respectivement sur l'alcool (SECTION 1), sur les tabacs manufacturés (SECTION 2) et sur les produits énergétiques et l'électricité (SECTION 3). Leur gestion est assurée par la Direction générale des Douanes et des droits indirects.

Bibliographie

MARCHESSOU (Philippe), « Les accises », *Rép. Droit communautaire*, Encyclopédie juridique Dalloz, 2012.

international.scholarvox.com:ECG Memoire:ch:8893676795:88866161:196.112.23.54:1587318691

Section 1
Les droits sur l'alcool

1355 Les articles 401 et suivants du CGI distinguent trois catégories de produits, l'alcool (**1**), les vins et cidres (**2**) et la bière (**3**).

1. L'alcool

1356 L'alcool éthylique est, selon sa destination, soumis à un droit de consommation ou à un droit de fabrication.

Le droit de consommation est fixé à un droit spécifique (x euros par hectolitre de produit) qui varie en fonction du titrage et de la qualité du produit. C'est le cas du rhum, du whisky ou du cognac mais aussi des vins doux naturels ou des liqueurs.

1357 Le droit de fabrication va frapper, selon le même principe, l'alcool qui n'est pas utilisé directement comme boisson mais comme composante d'une préparation alimentaire, pharmaceutique ou cosmétique.

1358 Lorsqu'elle est mise en circulation la boisson alcoolique supportera également un droit de circulation, également calculé en euros par hectolitre à un tarif qui varie selon la catégorie de produit.

2. Les vins et cidres

1359 Les vins et cidres ont essentiellement posé un problème de définition, la définition communautaire y assimile tous les produits à base de fruits fermentés, l'impôt est essentiellement un droit de circulation, matérialisé par l'apposition d'un « congé » sur la capsule lorsque ce produit voyage en bouteilles.

3. Les bières

1360 Les bières ont été déclarées substituables aux vins par la Cour de justice, elles supportent pourtant un droit spécifique qui dépend de leur titre alcoométrique.

international.scholarvox.com:ESCGMunkeci:889679588866:79:122.255:1503318691

Section 2
Les droits sur les tabacs manufacturés

1361 Les droits appliqués sont élevés puisque l'impôt poursuit ici également une finalité dissuasive, destinée à limiter les conséquences d'une consommation excessive sur la santé des consommateurs et, au-delà, sur l'équilibre des régimes de sécurité sociale.

1362 L'accise est ici perçue selon un tarif *ad valorem*, qui distingue simplement entre les catégories de produits (les cigares, les cigarettes) et ne pénalise par conséquent pas les produits bon marché (les cigarettes brunes) comme le ferait une tarification spécifique de x euros par cigarette.

Section 3
Les droits sur les produits énergétiques

1363 Ce régime intègre une forte dimension politique, notamment en considération de la recherche de l'autonomie en produits énergétiques et du respect de l'environnement. La taxe intérieure sur les produits pétroliers sera perçue selon un barème qui impose surtout les carburants, sous forme d'un droit spécifique.

1364 L'ensemble de ces droits représente une recette d'autant plus intéressante pour l'État que son coût de recouvrement est faible. Les autres contributions indirectes profitent surtout aux collectivités territoriales.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:887367995:88861119.12.23.54:1583318691

CHAPITRE 2

Les taxes sur les prestations de divertissement et la consommation d'énergie

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889305995:88861161:196.112.23.54:1587318691

1365 Le catalogue de ces impositions communales est d'une longueur inversement proportionnelle à leur importance : la TVA impose l'essentiel des prestations de services, y compris dans le domaine des spectacles. Pour l'essentiel les taxes survivantes sont au nombre de quatre, auxquelles il est possible d'ajouter la taxe sur l'électricité.

1366 **La taxe sur les réunions sportives.** Elle peut être perçue par les communes sur certaines manifestations sportives ; elle est assise sur les recettes brutes perçues par l'organisateur.

1367 **La taxe sur les cercles et maisons de jeux.** C'est une taxe annuelle, perçue selon un barème progressif (10,40 et 70 %) assis sur la cagnotte, c'est-à-dire le prélèvement opéré par l'établissement sur les mises des joueurs (CGI, art. 1559 et 1560).

1368 **La taxe sur les appareils automatiques.** Devenue taxe d'État, elle frappe d'un droit fixe (5 euros) les appareils installés dans les lieux publics.

1369 **La taxe sur la consommation finale d'électricité.** Ancienne taxe facultative, depuis 2012 c'est une taxe obligatoire qui est perçue

sur la consommation finale d'électricité (TCFE), muée depuis 2016 en trois taxes, au profit respectivement de la commune, du département ou du syndicat distributeur, et de l'État. Son tarif est fixé par la loi, en fonction de la consommation. Elle est recouvrée par le distributeur et rentre dans l'assiette de la TVA au même titre que la consommation proprement dite.

1370 L'imposition de la dépense apparaît ainsi comme quelque peu multiforme, mais les autres prélèvements semblent écrasés par l'équation de la TVA.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889367995:88866161:196.121.23.54:1583843691

CHAPITRE 3

Les taxes relatives à l'environnement

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:883367995:88866161:196.112.23.54:1587318691

1371 La prise de conscience des exigences environnementales commence à produire ses effets sur le terrain fiscal. Trois impôts rentrent clairement dans cette perspective nouvelle : la taxe générale sur les activités polluantes (**1**), la taxe sur les véhicules polluants (**2**) et une taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules (**3**).

1. La taxe générale sur les activités polluantes (TGAP)

1372 Prévue par le Code des douanes (art. 266 *sexies* à *quindecies* et 285 *sexies*), cette taxe a pour assiette huit catégories d'activités polluantes : le stockage et l'élimination des déchets, les émissions de substances polluantes dans l'atmosphère, la livraison ou l'utilisation de lubrifiants, de préparations pour lessives et de matériaux d'extraction, l'exploitation d'installations classées, la distribution d'imprimés en papier et la distribution de carburants ainsi que la livraison de sacs de caisse à usage unique en matière plastique. Elle fait l'objet d'une déclaration annuelle des opérateurs, qui l'acquittent en application de tarifs. Il s'agit de taux spécifiques (v. ss 36).

2. La taxe sur les véhicules polluants

1373 Créée par l'article 1011 *ter* du CGI, elle fonctionne depuis le 1er janvier 2009. Elle est due au tarif de 160 euros au 1er janvier de chaque année par les propriétaires des véhicules immatriculés pour la première fois en France à compter du 1er janvier 2009 et dont le taux d'émission de dioxyde de carbone (CO_2) excède, l'année de la première immatriculation, un seuil, fixé à 190 grammes pour une immatriculation intervenue depuis 2012.

3. Une taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules

1374 Une taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules est perçue à l'occasion de la délivrance du premier certificat d'immatriculation délivré en France pour une voiture particulière (CGI, art. 1011 *bis*). Elle est assise sur le nombre de grammes de dioxyde de carbone émis par kilomètre. Elle se veut un malus pour les véhicules les plus polluants. Son tarif est progressif, il débute à 50 euros (taux d'émission compris entre 127 et 128 grammes par kilomètre), jusqu'à 10 000 euros (à partir de 191 grammes).

Bibliographie

AMY (Thérèse-Anne) et PERILHOU (Anne), « Contributions indirectes : application de la réforme aux boissons alcoolisées », *BF Lefebvre* 3/01, p. 124.

LAVIGNE (Stéphane), *Contributions indirectes et monopoles fiscaux*, « Que sais-je ? », 1991.

MARCHESSOU (Philippe), « Les accises », *Rép. Droit communautaire*, Encyclopédie juridique Dalloz, 2012.

MARDIERE (Christophe de la), « La taxe sur les spectacles ou la plaie des compétitions sportives », in *Le stade et le droit*, Dalloz, 2008, p. 125 à 130.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889657936:88866161:196.200.131.4:1583831891

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889367995:88866161:196.112.23.54:1587318691

Quatrième partie

L'imposition du patrimoine

1375 Le législateur fiscal ambitionne d'imposer la propriété quels que soient les revenus que le contribuable en tire.

1376 Première possibilité, l'impôt est dû parce qu'un bien vient à changer de mains ou de statut. C'est la survenance d'un tel événement qui déclenche l'imposition occasionnelle du patrimoine (titre 1).

1377 Seconde possibilité, l'impôt frappe de manière permanente, c'est-à-dire chaque année la détention du bien. Il s'agit alors de l'imposition annuelle du patrimoine (titre 2).

Bibliographie

Aicardi (Maurice), *La fiscalité du patrimoine*, Doc. fr., 1988, 122 p.

Albert (Jean-Luc), « La fiscalité du patrimoine », in *Mélanges H. Jacquot*, Presses universitaires d'Orléans, 2006, p. 17

Brachet (Bernard), « L'imposition sur le patrimoine des personnes physiques dans les six États de l'Union européenne, contrastes et perspectives », in Université Paris II, Dalloz, *Clés pour le siècle*, p. 889 à 906.

Bruneau (Philippe) et Chouvelon (Thierry), *Ingénierie fiscale du patrimoine*, Litec, 13e éd., 2009, 526 p.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889367995:88866161:196.112.23.54:1587318691

Conseil des impôts, « Seizième rapport au président de la République, L'imposition du patrimoine », *Journaux officiels*, 1998, 288 p.

Conseil des prélèvements obligatoires, « Le patrimoine des ménages », *JO* 2009, n° 13.

Drouin *et a.*, « Les aspects internationaux de la fiscalité du patrimoine », *Dr. fisc.* 2011, comm. 283.

Fernoux (Pierre), « La gestion fiscale du patrimoine », *Revue Fiduciaire* 2016, 21e éd., 758 p.

Fruleux (François), « La très confuse réforme de la fiscalité du patrimoine », *JCP N* 2011. 1242.

Lucet (Frédéric), « Regards sur la fiscalité du patrimoine », *Dr. fisc.* 2012, n° 14, p. 81 à 84.

Mangiavillano (Alexandre), *Le contribuable et l'État. L'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (France-Allemagne)*, Dalloz, coll. « Nouvelle Bibliothèque de Thèses », 2013, 676 p.

Mardiere (Christophe de la) « Retour sur l'imposition du travail et du capital en France depuis la Révolution », *Dr. fisc.* 2013, n° 9, p. 8 à 12.

Migaud (Didier), *Fiscalité du patrimoine : pour plus de justice et d'efficacité*, Rapport AN n° 1065 de la Commission des Finances, 105 p.

Pichet (Éric), « La réforme de la fiscalité patrimoniale de 2011 : sa logique, ses risques et ses coûts », *Dr. fisc.* 2011, n° 22, étude 307.

Pichet (Éric), « La réforme de la fiscalité patrimoniale de 2011 : réévaluation après l'épreuve parlementaire », *Dr. fisc.* 2011, n° 30-34, étude 438.

Rebattet (Philippe) et Marmoz (Franck), *Fiscalité internationale du patrimoine*, LexisNexis, 2016, 335 p.

Varii auctores, « Successions et libéralités. Régime juridique et fiscal », *Dossiers pratiques Francis Lefebvre*, 2011, 568 p.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889837095:88661619:196.12.233.54:1583738691

TITRE 1

L'IMPOSITION OCCASIONNELLE DU PATRIMOINE

1378 L'imposition est occasionnelle dans la mesure où elle dépend de la survenance d'événements susceptibles de se produire une ou plusieurs fois dans l'existence d'une personne physique ou morale. Dans le droit positif français, cette modalité d'imposition prend dans la très grande majorité des cas le nom de **droits d'enregistrement**.

1379 L'enregistrement est, au sens propre, l'inscription sur un registre. Il s'agit d'une formalité, accomplie à titre obligatoire ou facultatif, à l'occasion de laquelle est perçu un impôt appelé droits d'enregistrement. Ces droits sont des impôts sur le patrimoine du contribuable dont le fait générateur est l'accomplissement d'actes ou d'opérations juridiques.

1380 Ces droits d'enregistrement ont pour origine des droits seigneuriaux du Moyen-Âge. Au XVIe siècle, ces droits deviennent des impôts royaux sous le nom de droit de contrôle et de droit d'insinuation. Le contrôle est l'ancêtre de l'enregistrement moderne : la transcription des actes notariés sur un registre pour donner date certaine fut l'occasion de percevoir un impôt calculé sur la valeur des biens mentionnés dans les actes enregistrés. L'insinuation, quant à elle, préfigure la publicité foncière en autorisant l'inscrip-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889367995:88866161:196.112.23.54:1587318691

tion des hypothèques sur un registre public afin d'en assurer la publicité auprès des créanciers. Ces droits furent remaniés sous la Révolution et surtout codifiés par la loi du 22 frimaire an VII (mercredi 12 décembre 1798) qui constitue toujours le texte fondamental en matière d'enregistrement. C'est dire le caractère un peu archaïque de ces impôts, malgré les réformes qui ont été apportées par la loi n° 63-254 du 15 mars 1963 assujettissant certaines opérations auparavant passibles des droits d'enregistrement à la TVA immobilière et par la loi n° 69-1168 du 26 décembre 1969 créant la formalité fusionnée d'enregistrement et de publicité foncière.

1381 De manière à peu près unanime, ces droits ont fait l'objet de critiques qui ont amené le législateur à les réformer de manière sensible : ils étaient critiqués, notamment, pour leur complexité, pour leur absence de neutralité (les taux variaient selon la nature juridique des opérations à effets économiques pourtant équivalents), pour le frein qu'ils constituaient à la mobilité des biens et, enfin, pour leur poids excessif en comparaison des droits applicables dans les autres pays de l'Union européenne. Un certain nombre de ces travers demeurent. De surcroît, les droits d'enregistrement sont d'un faible rendement et rapportent à peine 5 % des recettes fiscales de l'État.

1382 Après avoir exposé le régime général des droits d'enregistrement (CHAPITRE 1) seront examinés les droits qui frappent les mutations à titre gratuit (CHAPITRE 2), ceux qui sont relatifs aux mutations à titre onéreux (CHAPITRE 3) et, enfin, ceux qui portent sur les actes des sociétés (CHAPITRE 4).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:886137995:88861619:196.12.234.142:1583338691

CHAPITRE 1

Le régime général des droits d'enregistrement

1383 L'enregistrement est une formalité fiscale, mais il emporte des effets juridiques. Tout d'abord, l'enregistrement donne date certaine aux actes sous seing privé à l'égard des tiers (C. civ., art. 1377) et peut constituer pour les parties un commencement de preuve par écrit. L'enregistrement est parfois le préalable à une formalité de publicité : ainsi la vente d'un fonds de commerce ne peut être publiée dans un journal d'annonces légales que si elle est préalablement enregistrée. Exceptionnellement, le défaut d'enregistrement peut être sanctionné par la nullité de l'acte. C'est ainsi que les promesses unilatérales de ventes d'immeubles ou de fonds de commerce doivent être enregistrées dans les dix jours de leur acceptation à peine de nullité. La même sanction frappe les cessions portant sur des promesses si elles n'ont pas été enregistrées dans les dix jours de la cession (C. civ., art. 1589-2).

1384 L'étude du régime général permet de déterminer le champ d'application des droits d'enregistrement (SECTION 1), permet de classer les droits en diverses catégories (SECTION 2) et définit le mode de liquidation de ces droits (SECTION 3), ainsi que leur recouvrement (SECTION 4).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889367999:88866161:196.112.23.54:1587318691

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889637099:88861919:196.123.54.58:1581318691

SECTION 1

LE CHAMP D'APPLICATION DES DROITS D'ENREGISTREMENT

1385 Avant la réforme introduite par la loi du 26 décembre 1969, il existait deux formalités distinctes : la formalité de l'enregistrement proprement dite, exercée à la recette des impôts et donnant lieu à la perception de droits d'enregistrement, et la formalité de **publicité foncière** effectuée à la Conservation des hypothèques et subordonnée au paiement de la taxe de publicité foncière. À noter que la Conservation des hypothèques est remplacée, depuis le 1er janvier 2013, par le Service de la publicité foncière.

1386 Depuis le 1er octobre 1970 (date d'entrée en vigueur de la loi du 26 décembre 1969) ces deux formalités sont **fusionnées** mais uniquement pour les actes qui constatent la transmission à titre onéreux entre vifs de droits réels immobiliers (ventes, échanges, apports en société d'immeubles). En d'autres termes, existent désormais trois formalités différentes : la formalité de l'enregistrement proprement dite, la formalité fusionnée et la formalité de la publicité foncière.

§ 1. La formalité de l'enregistrement proprement dite

1387 Le CGI distingue les actes proprement dits et les mutations de certains biens soumises à la formalité même en l'absence d'actes.

1388 Certains actes sont soumis obligatoirement à la formalité de l'enregistrement du seul fait de leur rédaction, en raison de la qualité des personnes qui les rédigent et quelle que soit la nature des conventions qu'ils contiennent. Il en est ainsi des actes notariés, des actes de marchands de biens et des actes d'huissiers. D'autres doivent être enregistrés en considération de la nature des conventions qu'ils renferment : il en est ainsi des actes portant cession de parts sociales, des actes constatant la formation ou la dissolution d'une société, des actes portant partage de biens à

quelque titre que ce soit, etc. En outre, même lorsqu'elles ne sont pas constatées par un acte c'est-à-dire par un écrit, les mutations de propriété entre vifs (vente, donation, échange) d'immeubles, de fonds de commerce, de clientèle doivent être présentées à la formalité de l'enregistrement.

1389 Par ailleurs, toute opération non assujettie obligatoirement à l'enregistrement peut y être présentée volontairement par une personne intéressée à condition d'être constatée par un écrit. Cet enregistrement volontaire permettra aux intéressés de se prévaloir des effets juridiques découlant de l'enregistrement.

1390 La formalité de l'enregistrement doit être effectuée à la recette des finances publiques dont dépend le rédacteur de l'acte, dans le délai d'un mois à compter de l'acte ou de la mutation.

§ 2. La formalité fusionnée

1391 En principe, la formalité fusionnée est obligatoire pour les actes soumis à la double obligation de l'enregistrement et de la publicité foncière. Il en résulte que les actes les plus courants soumis à la formalité fusionnée sont ceux qui portent ou constatent transmission à titre onéreux des droits réels immobiliers tels que la vente, l'adjudication, l'échange, l'apport en société, dès lors qu'ils ont pour objet exclusif des immeubles ou des droits immobiliers. Avec la loi de finances pour 1999, le champ d'application de la formalité fusionnée a été étendu aux actes dits « actes mixtes », qui comportent à la fois des dispositions soumises à la publicité foncière et d'autres qui ne le sont pas, telles les mutations à titre onéreux d'immeubles garnis de meubles meublants ou d'immeubles à usage commercial cédés avec le fonds de commerce. Elle peut aussi être accomplie pour des actes qui sont admis facultativement à la formalité de la publicité foncière (promesse unilatérale de vente ou de bail de plus de douze ans).

1392 Certaines catégories d'actes sont expressément écartées de la formalité fusionnée et subissent séparément la formalité d'enregistrement et, le cas échéant, celle de la publicité foncière selon les modalités propres à chacune d'elles. Il en est ainsi notamment des

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889467995:88861096:196.200.133.54:1583398691

mutations à titre gratuit et des actes relatifs à des immeubles situés dans les départements du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle qui restent soumis à la formalité de l'enregistrement à la recette des impôts et à la publication au Livre foncier. La formalité fusionnée qui donne lieu à une imposition unique est accomplie au Service de la publicité foncière de la situation des immeubles, quelle que soit la résidence du rédacteur de l'acte. Elle doit être requise dans le délai de deux mois à compter de la date de l'acte.

§ 3. La formalité de la publicité foncière

1393 La publicité foncière a pour objet d'informer les tiers de la transmission de propriété ou de la constitution de droits réels immobiliers. Elle est généralement effectuée en même temps que l'enregistrement (formalité fusionnée), si bien que son champ d'application spécifique s'est réduit.

1394 La formalité de publicité foncière distincte est requise pour les actes exclus de la formalité fusionnée mais qui doivent cependant être publiés : mutations à titre gratuit, baux de plus de douze ans, décisions judiciaires comportant des dispositions sujettes à publication, actes concernant les immeubles situés dans les départements de la Moselle et du Rhin (CGI, Ann. III, art. 249). Elle s'applique aussi aux actes dont la publication est facultative (promesses unilatérales de vente, servitudes légales, etc.) et pour lesquels le bénéfice de la formalité fusionnée n'est pas réclamé.

1395 Les modalités d'exécution de la formalité de publicité foncière (bureau, délais) sont identiques à celles de la formalité fusionnée.

1396 Le taux de la taxe perçue au moment de la formalité est de 0,715 % sur la valeur figurant dans l'acte.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889367958:88866181:196.200.131.101:1583843691

Section 2

Les diverses catégories de droits d'enregistrement

1397 On peut classer les différents droits d'enregistrement selon leur fait générateur (**§ 1**), selon leur tarif (**§ 2**) et enfin selon la collectivité bénéficiaire de ces droits (**§ 3**).

§ 1. La classification selon le fait générateur

1398 Cette classification, valable uniquement pour les opérations dont l'enregistrement est obligatoire, oppose droits de mutation et droits d'actes. Lorsque l'on est en présence de droits de mutation c'est la mutation elle-même, qu'elle soit constatée ou non dans un acte qui est le fait générateur. En revanche, pour les droits d'acte, le fait générateur est la rédaction de l'acte et non l'opération qu'il constate. Ces deux catégories de droits se recouvrent en partie. Ainsi il est rare qu'une vente d'immeubles, par exemple, ne fasse pas l'objet d'un écrit. Aussi bien ne peut-elle avoir de portée à l'égard des tiers que si elle est constatée dans un acte notarié soumis à la formalité de publicité foncière.

§ 2. La classification selon le tarif applicable

1399 C'est la classification la plus utile et la plus intéressante. Elle repose sur la distinction entre les droits fixes, les droits proportionnels et les droits progressifs.

A. Les droits fixes

1400 Ce sont des droits dont la quotité est invariable pour tous les actes présentant une même nature juridique, quelle que soit la valeur

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889695388:88866161:196.121.3.54:1580318691

des biens concernés. Le tarif usuel est de 125 euros (CGI, art. 680). Il s'applique aux actes innomés c'est-à-dire à ceux qui ne sont pas expressément désignés par la loi fiscale comme relevant d'un autre taux et qui sont souvent présentés volontairement à l'enregistrement. Existe également un droit fixe de 500 euros qui s'applique aux fusions et dissolutions de sociétés. Enfin, le droit fixe de 25 euros constitue le minimum de perception (CGI, art. 674) applicable aux opérations passibles de taux proportionnels ou progressifs. Il s'applique notamment à certains baux présentés volontairement à l'enregistrement.

B. Les droits proportionnels

1401 Leur quotité varie d'après un pourcentage constant eu égard à la valeur des biens concernés par les actes ou les mutations. Ils frappent généralement les mutations à titre onéreux d'immeubles et les apports en société proportionnellement à la valeur des biens ou des intérêts en cause. Ainsi, à titre d'exemple, les cessions de parts de sociétés à prépondérance immobilière sont taxées au taux de 5 % (v. ss 1648).

C. Les droits progressifs

1402 Ils s'appliquent sur l'ensemble d'un patrimoine à un taux qui croît par tranches successives, en fonction de l'augmentation de la valeur taxable. Les droits progressifs concernent les donations ou successions en ligne directe ou entre époux, dans une moindre mesure les transmissions entre frère et sœur (v. ss 1504), ainsi que les cessions de fonds de commerce (v. ss 1620).

§ 3. La classification selon les collectivités bénéficiaires

1403 Depuis le 1er janvier 1984, en vertu des lois sur la décentralisation certains droits sont perçus au profit du budget des départements, d'autres au profit du budget de l'État. Ainsi, pour faire face aux transferts de compétence réalisés dans le cadre de la réforme de la décen-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889637958:88661619:196.200.184.154:1583338691

tralisation ont été transférés aux départements les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière, exigibles sur les mutations à titre onéreux d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur leur territoire, ainsi que la taxe de publicité foncière exigible sur les inscriptions d'hypothèques judiciaires ou conventionnelles. Ces droits portent depuis lors le nom de droit départemental d'enregistrement et de droit départemental de publicité foncière et constituent, d'une certaine manière, une nouvelle fiscalité immobilière locale.

1404 Les taux de principe des droits et taxes départementaux peuvent être modifiés par chaque conseil départemental dans certaines limites (entre 1,20 et 4,5 %, CGI, art. 1594 D). À ces droits perçus par le département s'ajoutent une taxe communale (1,20 %) et un prélèvement pour frais d'assiette et de recouvrement assis sur le droit départemental et liquidé au taux de 2,37 % (CGI, art. 1647, V- a). Tous les départements ont choisi le taux de 4,5 %.

1405 De son côté l'État continue à percevoir tous les autres droits tels que les droits sur les mutations à titre gratuit, les droits sur les échanges, les droits sur tous les actes des sociétés ainsi que les droits sur les actes et mutations passibles d'un droit fixe.

SECTION 3
L'ASSIETTE DES DROITS D'ENREGISTREMENT

1406 La détermination des opérations imposables rend nécessaire de préciser la territorialité des droits d'enregistrement (**§ 1**). Par ailleurs, l'opération d'assiette se heurte parfois à des difficultés, lorsqu'il s'agit d'actes complexes (**§ 3**) ou d'actes affectés de conditions (**§ 2**).

§ 1. La territorialité des droits d'enregistrement

1407 Sous réserve des conventions internationales d'ailleurs relativement peu nombreuses en la matière, la territorialité diffère selon que les droits sont relatifs à des mutations à titre gratuit ou non.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:88879929:88861196:196.121.23.54:1583138691

A. La territorialité des droits de mutation à titre gratuit

1408 Ils sont dus en principe en raison du domicile du défunt ou du donateur. Si ce dernier est domicilié en France selon l'article 4 B du CGI, l'impôt français s'applique sur tous les biens (meubles ou immeubles) situés en France et hors de France sous réserve de la déduction de l'impôt acquitté à l'étranger sur les biens qui y sont situés. S'il n'est pas domicilié en France, l'impôt français porte seulement sur les biens situés en France. Si une convention existe, ce sont ses dispositions qui s'appliquent. Le régime fiscal est ici indépendant des règles civiles posées par le Règlement UE n° 650/2012 du Parlement européen et du Conseil du 4 juillet 2012.

1409 De plus, les donations et parts d'héritage de biens meubles ou immeubles étrangers sont passibles de l'impôt en France, quel que soit le domicile du donateur ou du défunt, dès lors que le bénéficiaire est résident de France au jour de la transmission et l'a été pendant au moins six ans au cours des dix dernières années. Les biens situés à l'étranger n'échappent donc aux droits de mutation à titre gratuit que si les deux parties (défunt et héritier, donateur et donataire) ont leur domicile fiscal à l'étranger.

1410 D'un autre côté, pour lutter contre l'évasion fiscale, la loi soumet aux droits de mutation à titre gratuit, les immeubles situés sur le territoire français et détenus par des non-résidents au moyen de tout organisme (*trust* anglo-saxon, *Anstalt* liechtensteinois) ou personne morale interposée dans lequel ils sont majoritaires.

B. La territorialité des autres droits d'enregistrement

1411 S'agissant des droits d'enregistrement, le principe de territorialité dépend soit de la situation du bien (mutations à titre onéreux) soit du lieu de passation de l'acte (droits d'acte soumis à des droits fixes).

1412 Toutefois, pour les mutations à titre onéreux d'immeubles pour lesquels acte et mutation coïncident généralement, on peut distinguer deux situations. Si la mutation porte sur un immeuble situé en France constatée par un acte passé à l'étranger, elle devra être soumise à la formalité fusionnée en France, dans le mois de

l'entrée en possession, à la recette des finances publiques de la situation du bien. S'agissant d'une mutation d'un immeuble sis à l'étranger constatée par un acte passé en France, si l'acte est soumis à l'enregistrement en raison de sa forme (acte notarié), il est assujetti à un droit spécial de 5 % (CGI, art. 714).

Si elles résultent d'un acte passé en France, les mutations à titre onéreux de biens mobiliers, corporels ou incorporels, situés hors de France sont imposables en France (CGI, art. 718).

§ 2. L'acte affecté de conditions

1413 Lorsque l'acte est affecté d'une condition suspensive qui fait dépendre la réalisation d'une convention d'un événement futur et incertain, l'acte ne peut être enregistré que comme un acte innomé soumis au droit fixe de 125 euros. Tant que la condition est en suspens, l'opération n'est pas formée et par conséquent le droit proportionnel n'est pas exigible. Ce droit sera dû au moment où se réalisera la condition, et au tarif en vigueur au moment de sa réalisation. Mais le droit fixe perçu sur l'acte conditionnel ne pourra être imputé sur l'imposition définitive.

1414 Lorsqu'au contraire, l'acte est affecté d'une condition résolutoire qui ne suspend pas l'effet de la convention mais la rend simplement annulable si les circonstances de la résolution surviennent, le droit est immédiatement exigible. Si la condition résolutoire se réalise, les droits payés ne seront pas rendus, sauf toutefois si la résolution résulte d'une disposition prévue par le législateur (ex. : C. civ., art. 960 portant révocation d'une donation pour cause de survenance d'enfant).

1415 Les droits sont dus même si l'acte est nul, car l'administration qui n'a qu'un rôle fiscal n'est pas juge de la validité des actes. Si la nullité est invoquée par la suite, les droits ne sont pas rendus. En revanche, les droits ne sont pas exigibles en cas d'acte imparfait, c'est-à-dire l'acte auquel fait défaut de manière évidente un élément essentiel de fond (prix ou consentement) ou de forme (absence de signature).

§ 3. Les actes complexes

1416 Il arrive qu'on présente à l'enregistrement des actes contenant chacun plusieurs dispositions (**A**) ou bien plusieurs actes ayant trait à une même opération (**B**). Le problème est alors de savoir comment seront liquidés les droits.

A. Plusieurs dispositions dans un même acte

1417 Lorsqu'un acte contient plusieurs dispositions, la solution pour le calcul des droits varie selon que ces dispositions sont dépendantes ou indépendantes. Le caractère de dépendance d'une disposition par rapport à une autre s'apprécie en tenant compte à la fois de l'intention des parties et de la nature objective des dispositions. Ainsi dans une donation avec charges, les charges sont dépendantes de la donation, dans une donation-partage, le partage est dépendant de la donation.

1418 Lorsque les dispositions sont dépendantes, un seul droit est perçu. La disposition qui sert de base à la perception est celle qui donne lieu au taux le plus élevé ou lorsque les tarifs sont de nature différente – et donc non comparables – la disposition qui est la plus importante pour les parties.

1419 Lorsque les dispositions sont indépendantes, chacune d'elles donne ouverture à un droit particulier : cas d'un acte portant à la fois cession d'un immeuble et d'un fonds de commerce.

B. Plusieurs actes pour une même opération

1420 En vertu de la règle *non bis in idem* ou règle du non-cumul, une même opération ne peut pas être frappée deux fois du droit proportionnel quel que soit le nombre d'actes qui le constate. Le droit proportionnel est perçu sur l'un des actes, et des droits fixes sur les autres.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:888367795:88861011:196.112.23.55:1587318691

SECTION 4

LE RECOUVREMENT DES DROITS D'ENREGISTREMENT

1421 Il s'agit d'analyser ici les modalités de paiement (**§ 1**) et de déterminer les débiteurs du paiement (**§ 2**).

§ 1. Les modalités de paiement

1422 Le paiement des droits est préalable à la formalité de l'enregistrement. Ce principe est assorti d'une exception pour les officiers publics ou ministériels (notaires par exemple) pour lesquels existe un enregistrement sur états qui est un paiement global à intervalles réguliers des droits afférents à l'ensemble des actes dressés. Le paiement différé (CGI, art. 1722 *bis*) ou fractionné (CGI, art. 1717) des droits de succession est possible notamment en cas de mutation d'entreprise.

1423 Le paiement s'effectue par tous les moyens d'extinction de la dette fiscale habituellement reconnus. La dation en paiement de valeurs du Trésor ou d'œuvres d'art est admise, sous certaines conditions, pour le règlement des droits de succession (v. ss 1516).

§ 2. Les débiteurs du paiement

1424 On retrouve ici la distinction classique entre l'obligation au paiement et la contribution au paiement.

1425 Sont tenues de payer les droits deux catégories de personnes. D'abord, les officiers publics ou ministériels (notaires, huissiers, greffiers de tribunaux de commerce) qui doivent faire l'avance des droits. La raison d'être de cette obligation au paiement s'explique par le fait que l'officier public ou ministériel est obligé de faire enregistrer l'acte. En deuxième lieu, sont solidairement tenues de payer les droits toutes les parties à un acte sous seing privé auquel elles participent.

international.scholarvox.com:ESCG Paris:889307957:88866161:196.112.23.54:1573318691

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889367095:88661419:196.12.232.154:1583638691

1426 La contribution au paiement fixe la quotité pour laquelle chaque intéressé doit rester personnellement et définitivement débiteur de l'impôt. À ce titre, les officiers publics ou ministériels qui ont fait l'avance des droits en tant que redevables légaux peuvent en poursuivre le recouvrement contre les parties. De même, si une des parties a fait l'avance des droits, elle pourra demander aux autres parties à l'acte la part incombant à chacune d'elles.

1427 Le débiteur définitif de l'impôt est le nouveau possesseur pour les actes translatifs de propriété ou d'usufruit de meubles ou immeubles, et la ou les parties auxquelles l'acte profite dans tous les autres cas. Mais les parties peuvent déroger à cette règle.

Bibliographie

BELTRAME (Pierre) et AIME (Charles), *Les droits d'enregistrement*, PUF, coll. « Que sais-je ? », 1989.

BOKDAM-TOGNETTI (E.), « Évaluation des titres de société : trouver le juste prix, c'est le but ! », *RJF* 1/2014, p. 3.

BELTRAME (Pierre), « Les paradoxes des droits d'enregistrement », *RFFP* 1993, n° 42, p. 7.

DAVID (Cyrille), *Droit de l'enregistrement et taxe de publicité foncière*, Dalloz, coll. « Mémentos », 1984, 208 p.

RIVIERE (Guy), *Fiscalité pratique des donations, successions et testaments*, Litec, 2e éd., 2005.

VARII AUCTORES, « Les droits d'enregistrement », *RFFP* 1993, n° 42.

VARII AUCTORES, « Les droits d'enregistrement : quel avenir ? », colloque organisé le 7 octobre 2016 à Aix Marseille Université, Dr. fisc. 2017, n° 1, comm. 269 à 282.

CHAPITRE 2

Les droits de mutation à titre gratuit

1428 Les mutations à titre gratuit sont celles qui ne comportent en principe, la fourniture d'aucune contrepartie par leur bénéficiaire. Lorsqu'elles sont l'effet de la volonté des intéressés, elles procèdent d'une intention de libéralité (donations). Elles peuvent également résulter du décès (transmission *ab intestat* ou testamentaire). Les droits perçus ne représentent qu'environ 1 % des rentrées fiscales de l'État.

1429 Le régime fiscal des transmissions à titre gratuit a été largement unifié par la loi du 14 mars 1942. L'augmentation de l'espérance de vie et l'aisance économique des générations âgées ont incité le législateur à développer l'incitation à la donation, comme antichambre de la succession, voire même à développer les transmissions transgénérationnelles. Toutefois des différences subsistent entre les deux régimes, ce qui implique l'exposé successif des droits venant frapper les successions (SECTION 1) et de ceux venant frapper les donations (SECTION 2).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:888367995:88861161:196.112.23.54:1587318691

Section 1

Les droits de succession

1430 Il conviendra d'étudier successivement l'assiette (**§ 1**), la liquidation (**§ 2**) et le recouvrement (**§ 3**) des droits de succession.

§ 1. L'assiette des droits de succession

1431 Les droits de succession frappent tous les biens qui font partie du patrimoine du défunt lors de son décès et qui sont transmis par ce décès à ses héritiers ou légataires. Deux conséquences découlent de ce principe. D'abord est assujetti au paiement des droits de mutation par décès tout bénéficiaire d'une part successorale lorsque la valeur de cette part dépasse le minimum imposable. La seconde conséquence concerne le fait générateur des droits qui est en principe le décès, exceptionnellement l'absence. C'est à cette date que l'on se place pour évaluer l'actif successoral (**A**) et pour déterminer, le cas échéant, le passif déductible (**B**).

A. L'actif successoral

1432 Déterminer l'actif revient à dire quels sont les biens à déclarer (**1**) et à énumérer les biens exonérés (**2**).

1. Les biens à déclarer

1433 Sont imposables, donc à déclarer, les biens dont le défunt était propriétaire. Ce principe est toutefois aménagé par des règles de territorialité (**a**) d'une part et par des règles de preuve de la propriété (**b**) d'autre part.

a. Les règles de territorialité

1434 Jusqu'au 31 décembre 1976, les droits de mutation par décès affectaient, en principe, les seuls biens situés en France. La loi du 29 décembre 1976 a modifié ce dispositif en retenant comme critère essentiel celui du domicile du défunt déterminé selon l'article 4 A du CGI comme en matière d'impôt sur le revenu (v. ss 202).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889679928886:196.112.23.4:1557318691

1435 **Deux hypothèses sont à envisager. Lorsque le défunt est domicilié en France**, au jour de la transmission et l'a été pendant au moins six ans au cours des dix dernières années, tous les biens meubles et immeubles – y compris ceux situés à l'étranger – sont imposables en France, ainsi que les créances ou valeurs mobilières étrangères.

1436 De même, sont imposables en France les biens meubles ou immeubles situés à l'étranger, quel que soit le domicile du défunt, dès lors que le bénéficiaire réside en France (v. ss 1408). À défaut de convention internationale, la double imposition est évitée par l'imputation des droits acquittés à l'étranger sur l'impôt exigible en France à raison des meubles et immeubles situés hors de France, dans la limite de l'impôt français (CGI, art. 784 A).

1437 **Lorsque le défunt est domicilié hors de France**, seuls les biens et droits situés en France peuvent être imposés. À ce titre l'article 750 *ter* 2° du CGI vise « les biens meubles et immeubles situés en France, et notamment les fonds publics français, parts d'intérêts, créances et valeurs mobilières françaises ». Le même article donne la définition des créances et valeurs mobilières françaises. Sont considérées comme françaises les créances sur un débiteur qui est établi en France ou y a son domicile. Les valeurs mobilières françaises sont celles « émises par l'État français, une personne morale de droit public français ou une société qui a en France son siège social statutaire ou le siège de sa direction effective ».

1438 Par exception à la règle ainsi posée le dernier alinéa de l'article 750 *ter* du CGI dispose que « sont également considérées comme françaises les actions et parts de sociétés ou personnes morales non cotées en bourse dont le siège est situé hors de France et dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français ». Cette disposition qui vise les sociétés dites à prépondérance immobilière s'explique par le désir de lutter contre une évasion fiscale relativement facile par l'interposition d'une personne morale dont le siège est situé à l'étranger.

1439 Ces règles de territorialité peuvent être modifiées par des conventions fiscales internationales, relativement rares à vrai dire en la matière.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889837096:88661196:196.12.234.18:1638691

b. Les règles de preuve du droit de propriété

1440 En cas de déclaration incomplète il incombe à l'administration d'apporter la preuve du droit de propriété du défunt. À cet effet, elle peut invoquer soit des règles du droit civil, soit différentes présomptions de propriété prévues par le CGI.

1441 **Preuve par des règles du droit civil.** Cette preuve peut résulter de l'application de la théorie de la propriété apparente, de l'article 2276 du Code civil ou encore de la théorie de l'accession.

1442 En vertu de la théorie de la propriété apparente, l'administration peut tenir pour propriétaire véritable d'un bien celui qui apparaît comme tel aux yeux des tiers, en vertu de clauses formelles de titres, de la loi ou de ses agissements.

1443 La preuve du droit de propriété des biens peut résulter également de l'application de l'article 2276, alinéa 1er, du Code civil selon lequel « en fait de meubles, la possession vaut titre ». C'est ainsi que sont présumés appartenir au défunt les meubles meublants trouvés dans son logement, les titres et autres objets trouvés à son domicile ou dans un coffre-fort loué dans une banque.

1444 Enfin, l'administration peut recourir à la théorie de l'accession (C. civ., art. 546) selon laquelle la propriété d'une chose soit mobilière, soit immobilière, donne droit à ce qui s'y unit accessoirement, soit naturellement, soit artificiellement.

1445 **Preuve par des présomptions du droit fiscal.** Pour faire obstacle à certaines formes de fraude ou d'évasion, le législateur a fixé aux articles 751 à 754 B du CGI différentes présomptions de propriété qui jouent jusqu'à preuve contraire pour la liquidation et le paiement des droits sans avoir d'effet au regard du droit civil.

1446 Ainsi en vertu de l'article 751, tout bien dont le défunt possédait l'usufruit, et dont la nue-propriété appartient à l'un de ses héritiers présomptifs, est inclus dans le patrimoine du défunt, sauf donation régulière consentie par acte authentique plus de trois mois avant le décès. Par cette disposition, le législateur veut lutter contre une évasion fiscale qui peut résulter de la réglementation relative au démembrement de propriété. En effet, le droit d'usufruit s'éteint au décès de celui qui en est titulaire (C. civ., art. 617) de sorte que la réunion de l'usufruit à la nue-propriété par le décès de l'usufruitier ne donne ouverture à aucun droit. Pour échapper

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:883779596:88861919:196.12.203.4:1583368691

à tout droit, il suffisait donc à un propriétaire d'acquérir un bien en usufruit à son propre nom et en nue-propriété au nom d'un héritier ou d'un légataire qu'il désirait avantager.

1447 Selon l'article 752 sont présumés appartenir au défunt les valeurs mobilières, les biens placés dans un trust et tous titres de créance dont il a eu la propriété ou dont il a perçu les revenus ou sur lesquels il a effectué une opération quelconque moins d'un an avant le décès. Cette disposition permet de présumer appartenir au défunt les sommes que les héritiers ont pu, grâce à une procuration par exemple, prélever sur un compte bancaire quelques semaines avant le décès, les retirant ce faisant de l'actif successoral. Toutefois, la Cour de cassation dans un arrêt de principe (Com. 30 oct. 1989, *Braque, JCP N* 1990. jurispr. 25, note Martin) a apporté des limites à cette disposition en considérant que le retrait de fonds transforme la créance en espèces et que dès lors la présomption n'est plus applicable. L'administration a en conséquence, abandonné sa doctrine antérieure et n'applique plus l'article 752 du CGI aux prélèvements en question, tout en se réservant le droit d'apporter la preuve qu'il y a eu fraude.

1448 De même, les titres, sommes ou valeurs faisant l'objet des comptes indivis ou collectifs avec solidarité (CGI, art. 753) ou les sommes, titres ou objets trouvés dans un coffre-fort loué conjointement à plusieurs personnes (CGI, art. 754) sont réputés être la propriété conjointe de ces personnes et dépendre pour une part virile (portion d'une masse indivise obtenue en divisant cette masse par le nombre d'ayants droit) de la succession du défunt.

1449 Par ailleurs, selon l'article 754 B-I du CGI, certains dirigeants de sociétés peuvent être considérés comme propriétaires de titres non vendus au jour du décès.

1450 Enfin, selon les articles 1881 et 1882 du Code général des impôts, les immeubles ou fonds de commerce pour lesquels le défunt a acquitté la taxe foncière sont présumés lui appartenir.

1451 Ces présomptions prévues par le CGI ne sont pas irréfragables, le redevable peut apporter la preuve contraire.

2. Les biens exonérés

1452 Les exonérations sont de diverses natures : elles peuvent être ou totales ou partielles, avec ou sans plafond voire même tempo-

raires. Il est possible de les classer selon qu'elles sont relatives aux personnes (**a**) ou aux biens (**b**).

a. Les exonérations tenant aux personnes

1453 La loi n° 2007-1223 du 21 août 2007, dite « loi TEPA » (loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat) a introduit une exonération d'importance en prévoyant que les successions entre conjoints et partenaires d'un PACS sont entièrement exonérées (CGI, art. 796-0 *bis*). La loi a, ce faisant, également établi, pour cette imposition, l'égalité entre les couples mariés et les couples pacsés.

L'exonération s'applique aussi aux successions entre frères et sœurs, lorsque le bénéficiaire est âgé de plus de cinquante ans ou atteint d'une infirmité le mettant dans l'impossibilité de subvenir aux besoins de l'existence et qu'il a été constamment domicilié avec le défunt pendant les cinq années précédant le décès (CGI, art. 796-0 *ter*).

1454 Sont également exonérées de droits de mutation en considération de la qualité du défunt, entre autres les successions des victimes de faits de guerre (1914-1918, 1939-1945, Afrique du Nord) ainsi que les successions de personnes décédées du fait d'actes de terrorisme commis depuis le 1er janvier 1982, de sapeurs-pompiers décédés en mission et cités à l'ordre de la Nation ou de forces de l'ordre dans l'exercice de leur mission. Sont aussi exonérées les **indemnités** versées ou dues aux personnes victimes du Sida ou de la maladie de Creutzfeld-Jacob lorsque la contamination entre dans les cas prévus à l'article 775 *bis* du CGI, ainsi que celles versées aux victimes de l'amiante ou d'actes de terrorisme.

1455 Par ailleurs sont exonérées (CGI, art. 796-0) les personnes dispensées de déclaration de succession (v. ss 1475), à savoir le conjoint ou partenaire survivant, ainsi que les ayants droit en ligne directe, lorsque l'actif brut est inférieur à 50 000 euros, et 3 000 euros pour les autres successibles. L'exonération est ici subordonnée à la condition que ces personnes n'aient pas bénéficié antérieurement d'une donation de la part du défunt.

1456 La solution est identique pour les rentes et indemnités versées ou dues au défunt en réparation de dommages corporels ou à une

maladie. **Les indemnités** sont déductibles pour leur valeur nominale de l'actif de la succession (CGI, art. 775 *bis*).

1457 D'un autre côté sont exonérés en considération de la qualité du successeur notamment les dons et legs faits à des collectivités publiques, à des établissements charitables, ainsi qu'à des établissements scientifiques et d'enseignement.

b. Les exonérations tenant aux biens

1458 Les exonérations en raison de la nature du bien sont plus nombreuses.

Bénéficient d'une exonération les réversions de rentes viagères entre parents en ligne directe de même que les dons et legs d'œuvres d'art à des personnes morales, à condition que ces œuvres soient destinées à figurer dans les collections publiques.

1459 À signaler ici une disposition originale qui permet sous certaines conditions à l'héritier, légataire ou donataire d'une œuvre d'art ou d'objets de haute valeur historique ou artistique d'être exempté des droits relatifs à ces biens en en faisant don à l'État. Le donateur pourra stipuler qu'il conservera ainsi que son conjoint la jouissance privative de ce bien sa vie durant. Si le donateur est une personne morale, la réserve de jouissance ne peut excéder vingt-cinq ans, à moins que le bien ne soit accessible au public. Sont également exonérés les monuments historiques, sous la réserve que soit conclue une convention avec l'administration précisant notamment les modalités d'accès du public et les conditions d'entretien des biens exonérés (CGI, art. 795 A).

1460 Sont exonérés de droits, sous certaines conditions et limites, les bois et forêts ainsi que certains biens ruraux (CGI, art. 793, 2-2°). Les bois et forêts sont exonérés à concurrence des trois quarts de leur valeur vénale et de la moitié au-delà de cette limite à la double condition que leur propriétaire s'engage à les soumettre pendant trente ans à un régime d'exploitation normale et qu'il produise un certificat du directeur départemental des territoires attestant que ces bois et forêts sont susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière. Cette exonération existe à l'identique pour l'ISF (v. ss 1728). En cas de rupture de l'engagement, le droit non acquitté est exigible ainsi qu'un droit supplémentaire égal à

la moitié de la réduction consentie plus l'intérêt de retard de 0,4 % par mois. Les parts de groupements forestiers bénéficient en principe de la même exonération.

1461 Les biens ruraux à condition d'être loués par un bail à long terme bénéficient d'une exonération partielle à concurrence des trois quarts si la valeur totale des biens loués n'excède pas 101 897 euros et pour la moitié seulement au-delà de cette limite. L'exonération, qui s'applique également aux parts de groupements fonciers agricoles, ne vaut que si le bien reste la propriété de l'héritier pendant cinq ans.

1462 Les transmissions d'entreprises bénéficient d'une exonération des trois-quarts de la valeur des biens, à condition d'observer les conditions complexes posées par les articles 787 B et 787 C du CGI. Sont concernées à la fois les parts ou actions de sociétés et les entreprises individuelles (v. ss 1571).

Deux exonérations méritent des explications plus détaillées.

1463 **L'assurance décès.** La première concerne les sommes versées en cas d'assurance décès. En vertu de l'article 67 de la loi du 13 juillet 1930 (C. assur., art. L. 132-23) relative au contrat d'assurance « les sommes stipulées payables lors du décès de l'assuré à un bénéficiaire déterminé ou à ses héritiers ne font pas partie de la succession de l'assuré ». Conformément à la loi civile qui les exclut de l'actif successoral ces capitaux ne sont donc pas imposables. D'où la mise en place par certaines compagnies d'assurances de contrats d'assurance à prime unique où le capital versé en cas de décès correspondait à celui versé en début de contrat majoré des intérêts capitalisés. La formule autorisant la transmission de capitaux en franchise de droits, le législateur fiscal est intervenu pour en limiter les conséquences. Ainsi, l'article 990 I du CGI soumet à un prélèvement de 20 % la fraction des sommes qui excède 152 500 euros et à 25 % au-delà de 902 838 euros par bénéficiaire d'une assurance-vie au décès de l'assuré. Toutefois, les sommes correspondant aux primes versées après le 70e anniversaire de l'assuré échappent à ce prélèvement parce qu'elles sont soumises aux droits de succession dans les conditions de droit commun pour la fraction des primes excédant 30 500 euros (CGI, art. 757 B). Ces deux dispositions mises à part, les contrats d'assu-

international.scholarvox.com:NCG Marrakech:883779955:88861611:196.112.23.94:1587378691

rance-vie restent un moyen commode de transmission de capitaux en franchise de droits.

1464 **La tontine.** La deuxième exonération concerne le pacte tontinier. Les parties peuvent insérer dans un contrat d'acquisition, le plus souvent d'un immeuble, une clause de tontine ou d'accroissement. Cette clause consiste à prévoir qu'au décès de chaque acquéreur sa part reviendra aux survivants, si bien que le dernier sera réputé seul propriétaire de la totalité du bien. Jusqu'en 1980 la transmission de la part du prédécédé aux survivants était considérée comme une mutation à titre onéreux.

1465 Cette règle favorable aux contribuables a été modifiée par l'article 69 de la loi du 18 janvier 1980 (CGI, art. 754 A). Les biens recueillis en vertu d'une clause de tontine sont depuis lors « au point de vue fiscal réputés transmis à titre gratuit à chacun des bénéficiaires de l'accroissement », donc taxés au taux de 60 % si les parties au pacte ne sont pas parentes. Toutefois cette disposition ne s'applique pas à l'habitation commune à deux acquéreurs lorsque celle-ci a une valeur globale inférieure à 76 000 euros au moment du premier décès. Dans cette hypothèse la part transmise est exonérée de droits de succession mais passible des droits de vente d'immeuble, en principe au taux de 5,09 %. Au-delà du seuil de 76 000 euros, les droits de mutation à titre gratuit sont exigibles au taux de 60 % dès le premier euro.

B. Le passif déductible

1466 Le patrimoine imposable étant un patrimoine net, il convient de déduire de l'actif brut, le passif.

1467 Avant 1901, le passif successoral n'était pas déductible. C'est la loi du 25 février 1901 qui admet pour la première fois l'idée d'un passif déductible afin de compenser la progressivité des droits que l'on venait d'instaurer Mais on ne l'admet qu'avec réticence à raison des perspectives de fraude que l'administration tient pour importantes. Ceci explique d'une part que les dettes ne sont déductibles (**1**) que si elles remplissent un certain nombre de conditions, et d'autre part que des dettes soient déclarées non déductibles (**2**).

1. Les dettes déductibles

1468 Pour que les dettes soient déductibles de l'actif successoral, **trois conditions** doivent être remplies (CGI, art. 768) : elle doit exister à la charge personnelle du défunt (**a**) au jour du décès (**b**) et doit être justifiée par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite (**c**).

a. La dette doit exister à la charge personnelle du défunt

1469 Cette condition exclut les dettes qui sont liées à la succession telles que les frais de partage ou les droits de succession eux-mêmes. Une autre conséquence en découlait à savoir que les frais de funérailles n'étaient pas déductibles.

1470 C'était là une conséquence logique mais que l'on pouvait, à juste titre, considérer comme draconienne. Aussi la loi du 28 décembre 1959 a-t-elle précisé par dérogation, que les frais de funérailles pouvaient être déduits jusqu'à un plafond, porté à 1 500 euros par la loi du 30 décembre 2002. Aucune justification n'est demandée à l'appui de cette déduction.

b. La dette doit exister au jour du décès

1471 C'est là une condition évidente puisque c'est le moment où la succession s'ouvre. Ainsi, une dette litigieuse ou sous condition suspensive est incertaine et ne peut être déduite. Mais le titre de la dette pourra être postérieur au décès à condition qu'il soit justifié que la dette est antérieure au décès. Ainsi les frais de dernière maladie sont déductibles sans limitation. Il en va de même pour les impôts dus, notamment l'impôt sur le revenu, mis en recouvrement postérieurement au décès.

c. La dette doit être justifiée par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite

1472 Cette justification pourra résulter non seulement d'un acte ou d'un écrit mais encore de présomptions suffisamment graves, précises et concordantes. En revanche, ne pourront être retenus ni la preuve testimoniale ni l'aveu. En d'autres termes sont retenus les actes notariés, les actes sous seing privé, les jugements, les factures et autres documents constatant en termes suffisamment explicites l'existence d'une dette.

2. Les dettes non déductibles

1473 Certaines dettes théoriquement contractées par le défunt font l'objet d'une suspicion particulière, parce qu'elles s'analysent comme étant un moyen tentant de fraude fiscale. Aussi le législateur (CGI, art. 773) en interdit la déduction en les présumant fictives ou éteintes. Il en va ainsi des :

– **dettes échues depuis plus de trois mois** lors de l'ouverture de la succession. Elles sont présumées éteintes, mais la preuve contraire est possible par l'attestation du créancier, l'existence de la dette devant être justifiée dans les conditions habituelles ;

– **dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers.** La preuve de la sincérité de la dette est possible lorsque « la dette a été consentie par un acte authentique ou un acte sous *seing* privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession » (art. 773-2°, al. 1er) ;

– **dettes reconnues par testament** sauf si leur existence est prouvée par un autre moyen que le testament ;

– **dettes hypothécaires** garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois lors de l'ouverture de la succession ;

– **dettes prescrites** au sens de la loi civile à moins qu'il ne soit justifié que la prescription a été interrompue.

1474 Enfin, lorsque la dette a été contractée pour l'acquisition de biens exonérés, elle s'impute en priorité sur la valeur du bien exonéré (CGI, art. 769).

§ 2. La liquidation des droits de succession

1475 La loi fait obligation aux héritiers et légataires ou à leurs représentants, notamment s'il s'agit d'héritiers mineurs, de souscrire une déclaration indiquant à l'administration les biens qui se trouvent transmis par décès (CGI, art. 800).

1476 Cette déclaration doit contenir une évaluation des biens qui servira à la détermination des droits à payer. Elle doit être souscrite dans un délai de six mois à compter du jour du décès lorsque le

défunt est décédé en France, dans un délai d'un an dans les autres cas (CGI, art. 641).

1477 La déclaration n'est pas à souscrire par le conjoint ou partenaire survivant ni les ayants cause en ligne directe lorsque l'actif brut successoral est inférieur à 50 000 euros et à 3 000 euros dans tous les autres cas (CGI, art. 800, I, 1°). Les agents de l'administration peuvent demander aux héritiers toutes précisions sur la consistance et la valeur des biens héréditaires. .

1478 Des sanctions sont prévues en cas de déclaration tardive. Une majoration de 10 % des droits est applicable à partir du septième mois suivant le délai de six mois prescrit pour le dépôt de la déclaration, en d'autres termes un an après le décès. Cette majoration est portée à 40 % si la déclaration n'est pas déposée dans les 90 jours suivant une mise en demeure notifiée par lettre recommandée. Par ailleurs, des intérêts de retard de 0,4 % par mois sont perçus à compter du septième mois après le décès.

1479 Pour liquider les droits, il convient tout d'abord d'évaluer les biens (**A**) pour pouvoir dans un deuxième temps leur appliquer le tarif de l'impôt (**B**).

A. L'évaluation des biens

1480 L'évaluation des biens résulte de la déclaration détaillée et estimative fournie par les héritiers ou les légataires. En règle générale, les biens transmis sont évalués à leur valeur vénale réelle au jour du décès (CGI, art. 761), date du fait générateur de l'impôt. En cas de divergence d'appréciation entre le contribuable et l'administration, c'est à celle-ci d'apporter la preuve de l'insuffisance d'évaluation par rapport à la valeur vénale. Les litiges portant sur l'évaluation des biens pourront être soumis à la Commission départementale de conciliation (v. ss 142).

1481 En vue de faciliter l'évaluation de certains biens qui est techniquement difficile, voire aléatoire, et de permettre à l'administration de s'opposer efficacement à la sous-évaluation de certains actifs, le législateur a fixé un ensemble de règles et de présomptions qui diffèrent selon qu'il s'agit d'immeubles (**1**), de meubles corporels (**2**) ou de titres de sociétés (**3**). D'un autre côté, un mode d'évalua-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:8896796588:88861612:196.112.235.41:1587373691

tion spécifique est prévu pour les biens transmis en usufruit ou en nue-propriété (**4**).

1. L'évaluation des immeubles

1482 L'évaluation retient la valeur vénale réelle, qui est établie soit par la méthode de comparaison avec des immeubles similaires, soit par la méthode de capitalisation du revenu que l'immeuble peut produire. Cette règle selon laquelle est retenue la valeur vénale réelle est assortie de deux aménagements.

En premier lieu, si dans les deux années qui ont précédé ou suivi le décès, les immeubles ont fait l'objet d'une adjudication publique, les droits de succession ne peuvent être calculés sur une somme inférieure au prix de l'adjudication. Ce prix d'adjudication n'est pas retenu s'il est justifié que la consistance des immeubles a subi, dans l'intervalle, des transformations susceptibles d'en modifier la valeur. Il y a transformation lorsque la consistance matérielle de l'immeuble ou son régime juridique sont modifiés. Il y a modification par exemple si l'immeuble est partiellement occupé à la date du décès et libre de location à la date de l'adjudication. Dans cette hypothèse, l'administration admet que les héritiers ou légataires puissent réclamer la restitution des droits perçus en trop lorsque le prix est inférieur à la valeur déclarée.

1483 Le second aménagement concerne la résidence principale du défunt. En partant de la constatation qu'un immeuble loué a une valeur vénale inférieure à celle d'un immeuble libre de toute occupation, se pose la question de la valeur d'un immeuble occupé par son propriétaire. La Cour de cassation, en matière d'ISF d'abord (Com. 13 févr. 1996, *J. Fleury*, *D.* 1996. jurispr. 367, note Le Calvez) (v. ss 1736) et de droits de succession ensuite (Com. 16 déc. 1997, *Mme Grunberg*, *JCP* 1998. 718 à 720, note David), a estimé que l'immeuble occupé par son propriétaire devait « être évalué en fonction de cette circonstance » et ce faisant connaître une minoration de sa valeur. Comme cette décision risquait d'entraîner des pertes de recettes fiscales, à compter de 1999 l'article 761 du CGI est venu limiter cette jurisprudence en posant le principe selon lequel la valeur vénale réelle d'un immeuble dont le propriétaire a l'usage est réputée égale à sa valeur libre de toute occu-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889307999:88866642:196.200.131.25:1587373691

pation. Toutefois, un abattement de 20 % peut être pratiqué sur cette valeur à condition que l’immeuble constitue au jour du décès la résidence principale du défunt et qu’il soit également occupé à titre de résidence principale soit par le conjoint survivant, soit par le partenaire lié au *de cujus* par un PACS, soit par un ou plusieurs enfants. Ces deux conditions étant cumulatives, l’immeuble ne peut être considéré comme occupé lorsque son propriétaire était le seul occupant au moment de son décès. L’immeuble doit alors être évalué comme un immeuble libre de toute occupation (Com. 11 févr. 2003, *M. d’Albis de Filcquemont*, *Dr. fisc.* 2003, n° 17, comm. 320).

2. L’évaluation des meubles corporels

1484 Les modalités d’évaluation des meubles corporels varient suivant qu’il s’agit de meubles meublants (**a**), de bijoux, pierreries, objets d’art ou de collection (**b**) ou d’autres meubles corporels (**c**).

a. Les meubles meublants

1485 Pour les meubles meublants c’est-à-dire « les meubles destinés à l’usage et à l’ornement des appartements » (C. civ., art. 534), trois bases d’évaluation sont possibles, qui sont par ordre de priorité :

– le prix obtenu par vente publique intervenue dans les deux ans du décès ;

– à défaut, l’estimation contenue dans les inventaires notariés dressés dans les formes légales dans les cinq années du décès ;

– à défaut, la déclaration détaillée et estimative des héritiers.

Dans cette dernière hypothèse, la valeur imposable des meubles meublants ne peut être inférieure à 5 % de l’ensemble des autres biens de la succession. Ce forfait de 5 % est une présomption d’existence et d’évaluation des meubles meublants. Il ne dispense pas les héritiers de souscrire une déclaration estimative des meubles, mais l’administration n’exige pas cette dernière, en pratique, si les redevables déclarent expressément s’en tenir au forfait de 5 %. Il se calcule sur l’ensemble des biens, autres que les meubles meublants, composant l’actif successoral avant déduction du passif.

1486 La preuve contraire dans les formes compatibles avec la procédure écrite est possible par exemple si le défunt a toujours vécu à

international.scholarvox.com:ENC Marrakech:889967995:88866161:196.200.131.84:1583318691

l'hôtel ou dans une communauté religieuse excluant la possession d'un mobilier personnel.

b. Les bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection

1487 Là aussi existent trois bases d'évaluation qui sont par ordre de priorité :

– le prix net obtenu par une vente publique intervenue dans les deux ans du décès ;

– à défaut l'évaluation contenue dans tout acte estimatif dressé dans les cinq ans du décès. Mais cette évaluation ne peut être inférieure à la valeur totale figurant dans les contrats d'assurance contre le vol ou l'incendie (CGI, art. 764, II) en cours au jour du décès et conclus par le défunt moins de dix ans avant l'ouverture de la succession ;

– à défaut la déclaration détaillée et estimative des parties, le forfait de 5 % n'étant pas applicable.

c. Les autres meubles corporels (voitures, bateaux, avions, chevaux…)

1488 Les autres meubles corporels sont évalués comme les bijoux et objets précieux sans application du forfait de 5 % ni du minimum d'évaluation fondé sur une police d'assurance.

3. Les valeurs mobilières et les créances

1489 S'agissant de valeurs mobilières cotées, est retenu le cours moyen de bourse au jour de la transmission ou la moyenne des trente derniers cours qui précèdent la transmission, le contribuable choisissant la solution la plus favorable (CGI, art. 759). Les valeurs mobilières non cotées sont imposées d'après la déclaration estimative des héritiers ou légataires. Cette valeur qui est soumise au contrôle de l'administration doit être déterminée d'après l'ensemble des éléments qui permettent d'obtenir un chiffre aussi voisin que possible de celui qu'aurait entraîné le jeu normal de l'offre et de la demande. Pour l'évaluation des titres non cotés ou des actifs incorporels, en cas de transmission d'une entreprise par décès, l'article 764 A du CGI prévoit la prise en compte de la dépréciation résultant du décès de la personne qui a occupé une place déterminante dans l'entreprise.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889967990:88866161:196.112.23.51:1587348691

Les créances dues au défunt au jour de son décès sont prises en compte pour leur montant nominal, en ajoutant les intérêts échus et non encore payés ainsi que ceux courus à la même date (CGI, art. 760).

4. Les biens transmis en usufruit ou en nue-propriété

1490 Dans cette hypothèse, l'usufruit et la nue-propriété supportent les droits de mutation mais seulement sur leur valeur respective au moment de la transmission. Cette valeur respective est une fraction légale forfaitaire de la valeur en pleine propriété. Étant par hypothèse viager, la valeur de l'usufruit est d'autant plus importante que l'usufruitier est jeune. Cette valeur est déterminée en appliquant le barème ci-dessous de l'article 669 II du CGI.

Fraction de la pleine propriété		
Âge de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue-propriété
moins de 21 ans révolus	90 %	10 %
31	80 %	20 %
41	70 %	30 %
51	60 %	40 %
61	50 %	50 %
71	40 %	60 %
81	30 %	70 %
91	20 %	80 %
plus de 91 ans	10 %	90 %

1491 Inchangé depuis la loi du 25 février 1901, le barème a été actualisé par l'article 19 de la loi de finances du 30 décembre 2003 afin de tenir compte de la nouvelle espérance de vie sans prendre toutefois en compte le sexe de l'usufruitier. Il s'applique tant pour les actes à titre gratuit que pour les actes à titre onéreux lorsque, par exemple, une vente s'effectue avec réserve d'usufruit.

B. Le calcul des droits de succession

1492 Les droits sont calculés sur « la part nette revenant à chaque ayant droit » (CGI, art. 777) et non sur l'ensemble de la masse successorale. Ainsi, on ne tient pas compte de l'importance de la succession mais du montant de l'héritage reçu par chacun. Il a semblé plus logique de retenir la capacité contributive de celui qui reçoit le bien plutôt que celle du défunt. D'un autre côté, le calcul est conçu pour privilégier les héritiers en ligne directe par rapport aux collatéraux et aux non-parents.

1493 L'actualisation annuelle du barème pour tenir compte de l'érosion monétaire est supprimée à compter du 1er janvier 2013.

1494 Le calcul des droits suppose trois opérations qui doivent être effectuées successivement sur la part successorale imposable pour obtenir l'impôt exigible : le retranchement des abattements (**1**), l'application du taux (**2**), la soustraction des réductions (**3**).

1. Les abattements

1495 Les abattements ont un caractère strictement personnel, ce qui veut dire que si un abattement n'est pas utilisé intégralement par un héritier ou légataire, il ne peut pas être reporté sur la part d'autres héritiers. Différentes hypothèses sont à envisager :

1496 **Les transmissions en ligne directe.** Un abattement de 100 000 euros est opéré sur la part de chacun des ascendants et de chacun des enfants vivants ou représentés.

1497 **Les transmissions entre frère et sœur.** Un abattement de 15 932 euros est effectué sur la part de chacun des frères et sœurs.

1498 **L'abattement en faveur des neveux et nièces.** Un abattement de 7 967 euros est pratiqué pour la part revenant à chacun des neveux et nièces (CGI, art. 779 V).

1499 **L'abattement en faveur des handicapés.** Un abattement de 159 325 euros s'applique à la part de tout héritier incapable de travailler dans des conditions normales de rentabilité, en raison d'une infirmité physique ou mentale (CGI, art. 779 II). Cet abattement se cumule avec les autres abattements et s'applique quel que soit le lien de parenté avec le défunt.

1500 **L'abattement à défaut d'autre abattement.** Un abattement de 1 594 euros est opéré sur chaque part successorale à défaut d'autre

international.clickbox.com:ENIG Manabech:1883679958886661:1961122935:1557338691

abattement, quel que soit le lien de parenté avec le défunt et même en l'absence de parenté (CGI, art. 788 IV).

Sur la part recueillie par chaque héritier, il convient donc de pratiquer l'abattement adéquat : les droits ne frapperont que le montant dépassant l'abattement prévu.

1501 La loi n'a rien prévu pour les concubins qui sont par conséquent considérés comme des tiers l'un vis-à-vis de l'autre.

2. Les taux

1502 Les taux sont progressifs pour les transmissions en ligne directe et en ligne collatérale en deçà du deuxième degré de parenté. Ils sont proportionnels dans les autres cas (CGI, art. 777).

1503 **Transmissions en ligne directe**

N'excédant pas	8 072 euros	5 %
Comprise entre	8 072 et 12 109 euros	10 %
	12 109 et 15 932 euros	15 %
	15 932 et 552 324 euros	20 %
	552 324 et 902 838 euros	30 %
	902 838 et 1 805 677 euros	40 %
Au-delà de	1 805 677 euros	45 %

1504 **Transmission en ligne collatérale et entre non-parents**

Entre frères et sœurs		
N'excédant pas	24 430 euros	35 %
Supérieure à	24 430 euros	45 %
Entre parents jusqu'au 4e degré inclusivement (oncles, tantes, neveux, nièces, cousins germains)		55 %
Entre parents au-delà du 4e degré et entre personnes non parentes		60 %

1505 Les successions autres qu'en ligne directe sont donc substantiellement imposées, à l'exception toutefois de la transmission de

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:889337595:88866631:196.112.3.54:1583138691

l'entreprise faite à un cadre compétent sans lien de parenté avec le défunt, elle bénéficie en effet d'un régime favorable sous condition, que l'on retrouve également en matière de donations (v. ss 1571).

3. Les réductions d'impôt

1506 Sur le montant de l'impôt déterminé par l'application du taux à la part nette imposable, deux réductions peuvent le cas échéant être effectuées. Si l'héritier a trois enfants ou plus vivants ou représentés au moment de l'ouverture de la succession, il bénéficie d'une réduction de 100 % avec un maximum de 305 euros par enfant en sus du deuxième (seuls le troisième et les suivants sont retenus) si la transmission s'opère en ligne collatérale ou entre non-parents, montant qui est porté à 610 euros si la transmission s'opère en ligne directe (CGI, art. 780).

1507 Est compté comme enfant vivant ou représenté de l'héritier, l'enfant qui est décédé après l'âge de 16 ans ou avant cet âge par suite de faits de guerre.

1508 En deuxième lieu, une réduction de 50 % des droits, dans la limite de 305 euros est accordée aux mutilés de guerre frappés d'une invalidité d'au moins 50 % (CGI, art. 782).

§ 3. Le recouvrement des droits de succession

1509 En principe, les droits doivent être acquittés avant l'enregistrement. Les héritiers, mais non les légataires, sont solidaires pour le paiement des droits. Le receveur des impôts peut donc réclamer le montant total des droits à l'un quelconque des héritiers.

1510 Ces droits représentent parfois des sommes importantes et leur paiement peut obliger les héritiers à liquider une partie de l'actif reçu. D'où l'institution de paiements fractionnés (**A**), de paiements différés (**B**) voire même de modalités particulières de paiement (**C**).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:0028122:88866236:196.200.153.54:1588730347

A. Le paiement fractionné

1511 Le paiement des droits peut être acquitté en trois versements sur une période maximale d'un an.

1512 Ce délai est porté à trois ans lorsque l'actif héréditaire comprend à concurrence de 50 % au moins des biens non liquides (immeubles, fonds de commerce, matériel agricole, etc.). Toutefois les droits deviennent exigibles dès la vente d'un bien de la succession.

B. Le paiement différé

1513 Le paiement peut être différé, si la succession comporte dévolution des biens en nue-propriété, et ceci jusqu'à l'expiration d'un délai de six mois à compter de la date de réunion de l'usufruit et de la nue-propriété ou pendant cinq ans en cas de transmission d'entreprise avec un paiement fractionné sur dix ans.

1514 En cas de paiement fractionné ou différé, le contribuable doit offrir des garanties (hypothèques, engagement solidaire) et payer des intérêts pour les sommes en question.

1515 En cas de paiement fractionné ou différé l'État perçoit des intérêts qui, depuis le 1er janvier 2015, correspondent au taux moyen des prêts immobiliers à taux fixe pratiqués par les établissements de crédit au cours du quatrième trimestre de l'année précédente, soit 1,7 % pour l'année 2017.

C. Les modalités particulières de paiement

1516 Le paiement peut se faire par « la remise d'œuvres d'art, de livres, d'objets de collection, de documents de haute valeur artistique ou historique » (CGI, art. 1716 *bis*). La procédure est subordonnée à un agrément ministériel. On évite par-là que les objets en question soient vendus ou quittent, le cas échéant, le territoire national. C'est selon cette procédure qu'ont été réglées, entre autres, les successions de Picasso et de Chagall.

1517 La même procédure est applicable à la remise d'immeubles situés dans les zones d'intervention du conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres dont la situation ainsi que l'intérêt écolo-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2112928861:196.118.234:1587320347

gique ou paysager justifient la conservation de l'état naturel. Par là le législateur fiscal vient au secours de la protection de l'environnement.

1518 De même, la loi n° 2001-602 du 9 juillet 2001 a complété la liste des biens, en ajoutant les immeubles en nature de bois, forêts ou espaces naturels pouvant être incorporés au domaine forestier de l'État. Les conditions de transmission ont été précisées par un décret n° 2003-281 du 24 mars 2003.

1519 La procédure de dation en paiement a fait l'objet de plusieurs aménagements afin d'empêcher une utilisation abusive du dispositif (CGI art. 1716 bis). Ainsi seul un montant minimal de droits fixé à 10 000 euros peut être acquitté par dation. Sont exclus les biens détenus depuis moins de cinq ans et ceux ayant fait l'objet de deux refus d'agrément sauf s'ils ont été acquis à titre gratuit (CGI, art. 1716 bis, al. 2 et 3).

1520 Le paiement peut également s'effectuer à concurrence d'une proportion variable selon la nature des titres par la remise de valeurs d'État.

1521 Des modalités spécifiques de paiement sont prévues pour les transmissions d'entreprises (v. ss 1571).

Bibliographie

CAILLETEAU (François), « L'imposition des successions ou comment changer de conception de la taxation par omission », *RFFP* 2005, n° 89, p. 257 à 260.

CAMELO CASSAN (Pierre), « Du bon usage de la roulette russe dans le contrat de société : tontine, aléa et abus de droit », *Dr. fisc.* 2016, n° 28, comm. 408.

CHAPPERT (André), « Le passif successoral et le fisc », *Defrénois* 1992. 35197, 35218, et 35234.

CHAPPERT (André), « Preuve incombant à l'administration pour imposer les sommes retirées de son compte bancaire par une personne peu avant son décès, note sous Cass. com. 1er mars 1994 », *Defrénois* 1995. 36047.

CHAPPERT (André), « La présomption de l'article 751 du Code général des impôts, note sous Cass. com. 11 févr. 1992 », *Defrénois* 1993. 35417.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022129288:88866196:196.112.235.158:1583330347

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1228892988666:196112254:196773034

COZIAN (Maurice) « La clause tontinière », *Dr. et patr.* 1994. 22.

COZIAN (Maurice), « Les droits de succession ou de donation constituent-ils des charges déductibles ? », *LPA* 1996, nº 8, p. 5 à 7.

DAVID (Cyrille), « Évaluation de l'habitation principale occupée par la famille du défunt, note sous Cass. com. 16 déc. 1997, *Grunberg* », *JCP* 1998. 718 à 720.

DEPONDT (Axel), « Les applications du pacte tontinier », *Dr. et patr.* 1995, nº 14, p. 42 à 50.

DEPONDT (Axel) et BRELLIER (Pierre), « Droits du conjoint survivant et des enfants adultérins », *BF Lefebvre* 2002, nº 5, p. 329 à 345.

DOUET (Frédéric), « Nouveau barème fiscal de l'usufruit viager : un tour de passe-passe législatif », *Dr. et patr.* 2004, nº 125, p. 24 à 30.

DOUET (Frédéric), « Aspects fiscaux de la réforme des successions et libéralités », *Dr. fisc.* 2007, nº 6, p. 10 à 17.

FINGERHUT (Jacques), « Le 25e anniversaire de la loi du 31 décembre 1968 instituant la dation en paiement », *LPA* 1993, nº 151, p. 14 à 17.

FOURRIQUES (Michel), « Tontine et concubins », *Nouvelles fiscales* 2005, nº 931, p. 23 à 26.

FOURRIQUES (Michel), « Les présomptions des articles 750 *ter* et 752 du CGI en matière de successions », *Dr. et patr.* 2007, p. 36 à 39.

FRULEUX (François), « Le paiement différé ou fractionné des droits de succession du conjoint : un régime de faveur contraignant », *JCP N* 2005. 1365 à 1370.

FRULEUX (François) et SERRE (Jean-Martin), « Réforme du taux d'intérêt légal : nouveautés, évolutions et choix fiscaux », *Dr. fisc.* 2014, nº 50, comm. 672.

GEFFROY (Jean-Baptiste), « De la discrimination à la confiscation. Les droits de succession en question », *RFFP* 1997, nº 59, p. 177 à 202.

HATOUX (B.), « L'évaluation des biens en matière d'enregistrement », *RJF* 2/2002, p. 117.

Houis (Armand), « Les méandres de l'article 751 du CGI », *JCP N* 1997. 1103 à 1110 et I. 117 à 1183.

Hublot (Guillaume), « De l'opportunité d'une réforme ou d'une suppression de la fiscalité successorale », *Dr. fisc.* 2007, suppl. au nº 25, p. 19 à 25.

Jadaud (Bernard), « Les "tableaux de maître" sont des meubles meublants », *JCP N* 1996. Doctr. 451 à 454.

Lavigne (Stéphane), « La dation en paiement par remise d'œuvres d'art », *AJDA* 1988. 382 à 385.

Leherissel (Hervé) et Capelle (Marion), « Droits de succession : réforme ou suppression », *Dr. fisc.* 2008, suppl. au nº 25, p. 16 à 18.

Martin (Louis), « Les présomptions de propriété de l'article 751 du Code général des impôts », *JCP N* 1998. 1629 à 1633.

Mortier (Renaud), « L'odieux traquenard de l'article 751 du CGI : le nu-propriétaire taxé aux droits d'une succession fictive », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 819 à 851.

Quilici (Sandrine), « La présomption pas si simple de l'article 751 du CGI, note Cass. com. 23 mars 2010, nº 09-68 820, *Mme de Rancourt* », *Dr. fisc.* 2010, nº 20, comm. 310 et *RFN* 2010, comm. 72.

Quilici (Sandrine), « Le casse-tête du contentieux de l'évaluation », *Dr. fisc.* 2010, nº 28, comm. 417.

Steichen (Alain), « Faut-il enterrer les impôts de succession », *Dr. fisc.* 2008, suppl. au nº 25, p. 2 à 15.

Varii auctores, « La réforme des successions et libéralités : quels enjeux pour la transmission de l'entreprise familiale », *JCP N* 2006. 1296 à 1308.

Section 2
Les droits de donation

1522 Les donations, également dénommées mutations à titre gratuit entre vifs, connaissent un régime fiscal général (**§ 1**) assorti de dispositions spécifiques à certaines formes de donations (**§ 2**).

§ 1. Le régime fiscal général des donations

1523 D’une manière générale, les donations sont soumises à un régime fiscal proche de celui applicable aux successions. Mais l’assimilation des deux régimes n’est pas complète, car existent des conditions particulières quant à l’exigibilité des droits (**A**), quant à leur assiette (**B**), quant à leur liquidation (**C**) et quant à leur recouvrement (**D**).

A. Les conditions d'exigibilité des droits

1524 La donation est un contrat par lequel une personne (le donateur) « se dépouille actuellement et irrévocablement » (C. civ., art. 894) sans contrepartie et avec intention libérale, de la propriété d’un bien à une autre (le donataire) qui l’accepte. L’exigibilité des droits de donation est ainsi soumise à trois conditions : le contrat doit être gratuit (**1**), le donateur doit être dessaisi des biens donnés (**2**) et la donation doit être expressément acceptée par le donataire (**3**).

1. Un contrat à titre gratuit

1525 Un acte ne s’analyse en une donation que s’il révèle clairement l’intention du donateur de consentir une libéralité au donataire. Il ne peut y avoir donation sans *animus donandi*. Les charges imposées, le cas échéant, au donataire (obligation de loger le donateur par exemple) n’enlèvent pas au contrat son caractère gratuit dès lors qu’elles sont inférieures à la valeur des biens donnés. Si les charges sont d’une valeur égale à celle des biens donnés, le contrat s’analyse en une vente. Si les charges sont supérieures, il y a donation en sens inverse, du prétendu donataire au prétendu donateur. Le point de savoir si une donation avec charges constitue ou non une mutation à titre gratuit relève de l’appréciation d’une situation de fait et du contrôle des tribunaux.

1526 L’exécution d’une obligation naturelle ne constitue pas une libéralité mais un paiement. Les droits de mutation à titre gratuit ne sont donc pas exigibles. Il en va différemment lorsque l’obligation est purement morale. En effet, celui qui exécute une telle obligation consent une véritable donation soumise à l’impôt.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022839928861:196.117.3.54:1587020347

1527 Grâce à la procédure de la répression des abus de droit, l'administration peut requalifier l'acte dans le cas où les parties ont dissimulé une donation sous l'apparence d'une vente.

2. Le dessaisissement du donateur

1528 Pour qu'une donation soit taxable, il faut que, conformément à la règle « donner et retenir ne vaut », elle entraîne le dessaisissement actuel et irrévocable du donateur. Mais la transmission immédiate des biens donnés n'est pas nécessaire : elle peut, en effet, n'intervenir qu'à terme. Les donations sous condition suspensive et les donations à cause de mort ne donnent ouverture qu'au droit fixe, le droit de mutation à titre gratuit n'étant dû que lors de la réalisation de la condition ou lors du décès du donateur.

3. L'acceptation du donataire

1529 En vertu de l'article 932 du Code civil, la donation doit être expressément acceptée par le donataire. À défaut d'acceptation, il y a seulement offre de donation, passible du seul droit fixe des actes innomés (v. ss 1400). L'acceptation constituant le fait générateur de l'impôt, les droits sont perçus sur la valeur des biens à la même date.

B. L'assiette des droits

1530 L'assiette des droits de donation reprend le régime des droits de succession mais diverge sur un certain nombre de points, en ce qui concerne les règles de territorialité (**1**), l'évaluation des biens (**2**), le sort des charges (**3**) et la prise en charge des droits par le disposant (**4**).

1. Les règles de territorialité

1531 S'appliquent ici *mutatis mutandis* les règles applicables en matière de droits de succession. Les donations sont imposables en France lorsque le donateur ou le donataire est domicilié en France quels que soient la nature du bien transmis et le lieu de passation de l'acte (France ou étranger). Lorsque le donateur ou le donataire n'est pas domicilié en France (v. ss 1408), seules sont imposables en France, les transmissions à titre gratuit de biens français même opérées par des actes passés à l'étranger (CGI, art. 750 *ter*). Là

intentionally blank

aussi ces dispositions ne s'appliquent que sous réserve de conventions internationales conclues par la France.

2. L'évaluation des biens

1532 Les règles d'évaluation sont, en principe, les mêmes que celles applicables en matière de droits de succession. Il existe toutefois quelques différences notables.

1533 Ne s'appliquent ni l'abattement de 20 % pour l'évaluation de la résidence principale (v. ss 1482) ni le forfait mobilier de 5 % s'agissant des meubles meublants.

1534 Pour ce qui est des **bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection**, leur valeur imposable ne peut être inférieure à 60 % (CGI, art. 776, II), au lieu de 100 % pour les successions, de l'évaluation faite dans les contrats d'assurance contre le vol ou l'incendie en cours à la date de la donation, et conclus par le donateur, son conjoint ou ses auteurs depuis moins de dix ans (CGI, art. 776, II).

1535 L'évaluation des **valeurs mobilières cotées** est faite selon le cours moyen de la bourse au jour de la donation et non pas selon la moyenne des trente des derniers jours qui précèdent la donation.

1536 S'agissant de **donations d'entreprise**, les dirigeants d'entreprises individuelles ou de sociétés non cotées qui envisagent de donner tout ou partie de l'entreprise ou des titres qu'ils possèdent, peuvent consulter l'administration sur la valeur de ces biens. Cette procédure, dite de **« rescrit de valeur »**, est prévue par une instruction du 20 octobre 2005 (BOI 13 L 405) légalisée par l'article 46 de la loi de finances rectificative pour 2008 du 30 décembre 2008 et codifiée à l'article 18 du LPF. Elle est réservée aux projets de donation portant sur des entreprises ou titres de sociétés non cotées répondant à la définition des biens professionnels au sens de l'ISF (v. ss 1687). Elle n'est donc pas utilisable quand la donation projetée porte sur des biens non professionnels. Si la donation intervient dans les trois mois de l'accord exprès de l'administration, lequel doit intervenir dans un délai de six mois au maximum à compter du dépôt d'un dossier complet, l'évaluation ne pourra plus être remise en cause. Le silence de l'administration ne vaut pas acceptation.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:0921112238:88866319:612.235:1587320347

3. Le sort des charges

1537 À la différence du régime des successions, où le passif successoral est déductible de l'actif brut, les dettes du donateur ne sont, sauf exceptions limitées, pas déductibles des biens donnés, le donataire, qui est un ayant-cause à titre particulier, ne pouvant être considéré comme le continuateur de la personne du donateur.

1538 Ainsi, ne sont pas déductibles les charges afférentes au bien donné et qui sont, éventuellement, imposées au donataire. N'affectant pas la transmission de l'intégralité du bien donné elles ne sont pas déductibles de la valeur imposable. C'est donc la valeur brute des biens donnés qui est soumise aux droits.

1539 En revanche, les réserves faites par le donateur diminuent l'objet de la donation et les droits de mutation à titre gratuit ne peuvent être perçus que sur la valeur et la fraction en nature du bien transmis. Ainsi, lorsque le donateur se réserve l'usufruit des biens donnés, les droits ne sont perçus que sur la valeur de la nue-propriété transmise au donataire. C'est là une façon souple de transmettre tout ou partie de son patrimoine en conservant la gestion et les revenus éventuels de celui-ci tout en n'acquittant les droits de mutation que sur la valeur vénale de la nue-propriété des biens transmis, ce qui constitue un avantage pécuniaire non négligeable.

1540 Par ailleurs, une exception notable à la non-déduction des dettes a été apportée par l'article 15-I de la loi de finances n° 2004-1484 pour 2005 codifié à l'article 776 *bis* du CGI. Ainsi, s'agissant de la donation d'entreprises industrielles ou commerciales, le donataire peut déduire les dettes contractées par le donateur pour l'acquisition ou dans l'intérêt des biens objets de la donation. Par-là, le législateur a voulu faciliter la transmission à titre gratuit d'entreprises en autorisant la déduction du passif de l'assiette des droits de mutation.

4. La prise en charge des droits par le disposant

1541 Il résulte d'une doctrine et d'une jurisprudence constante que la prise en charge par le donateur des droits et frais incombant normalement au donataire ne s'analyse pas en une libéralité additionnelle de la libéralité principale. Il n'y a donc pas lieu d'ajouter

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1928819216:88861361:196.121.61.12:1587390347

à la valeur des biens donnés le montant de ces frais et droits pour calculer l'impôt exigible.

1542 Cette prise en charge peut permettre aux parties, lorsque la donation porte sur des espèces, de diminuer le montant de la donation dans l'exacte mesure des droits qui grèveront la valeur ainsi minorée. De ce fait, le donateur qui prend les droits à sa charge peut se borner à faire figurer dans l'acte de donation une somme égale à la valeur obtenue en appliquant à la valeur totale des biens donnés le rapport 100/100 + tx (tx étant le taux des droits). Ainsi, à raisonner sur une donation en espèces de 100 000 euros à un non-parent taxable au taux de 60 %, le donataire aura à payer des droits se montant à 60 000 euros (60 % de 100 000 euros). Lui restera après paiement des droits 40 000 euros. Si le donateur prend en charge les droits, il fera figurer dans l'acte de donation la somme de 62 500 euros obtenue en appliquant au montant de la donation soit 100 000 euros le rapport 100/100 + tx soit 100/160. Les droits à payer seront de 60 % de 62 500 euros soit 37 500 euros au lieu de 60 000 euros. Le donateur s'est ainsi dessaisi de la même somme (62 500 + 37 500 = 100 000 euros) mais le donataire reçoit 62 500 euros au lieu de 40 000 euros.

C. La liquidation des droits

1543 La liquidation des droits donne lieu aux mêmes opérations qu'en matière de succession, avec toutefois quelques particularités s'agissant de la détermination de la part nette taxable (**1**) et du calcul de l'impôt (**2**).

1. La détermination de la part taxable

1544 Lorsque la donation est faite à plusieurs bénéficiaires, les droits sont liquidés sur la part revenant à chacun d'eux (CGI, art. 777). Dans l'hypothèse où la donation est consentie par plusieurs personnes, la perception des droits est établie comme si chaque personne avait consenti une libéralité par acte distinct. Il en va ainsi, notamment, en cas de donation simultanée par le mari et la femme. À cet égard, lorsque la donation comprend des biens de communauté, ceux-ci doivent être considérés comme donnés, par parts égales, par chacun d'eux et les abattements et droits sont calculés distinctement sur les biens donnés par chacun.

1545 **Exemple.** Deux époux mariés sous un régime de communauté transmettent un bien de la communauté conjugale à leur enfant.

– Valeur du bien de communauté : 120 000 euros

– Fraction donnée par le père : 60 000 euros

– Abattement : 50 000 euros

– Part taxable du père : 10 000 euros

– Fraction donnée par la mère : 60 000 euros

– Abattement : 50 000 euros

– Part taxable de la mère : 10 000 euros

Les droits sont dus sur le total de : 20 000 euros.

2. Le calcul des droits

1546 Pour le calcul de l'impôt, les donations sont soumises au même régime que les successions en ce qui concerne les tarifs applicables, les abattements et les réductions de droits édictés pour tenir compte de la situation de famille. Quelques particularités sont toutefois à signaler.

1547 Contrairement aux dispositions en matière de succession (v. ss 1453), s'agissant des conjoints ou des partenaires d'un PACS, les donations sont imposables. Elles bénéficient toutefois d'un abattement de 80 724 euros (CGI, art. 790 E et F) le surplus étant soumis au barème (v. ss 1503). L'abattement accordé aux partenaires d'un PACS est remis en cause lorsque le pacte est rompu durant l'année de sa conclusion ou au cours de l'année qui suit, sans que cette rupture ait pour cause un mariage ou un décès (CGI, art. 790 F).

1548 Les donations des grands-parents, quel que soit leur âge, à leurs petits-enfants (CGI, art. 790 B) sont exonérées à hauteur de 31 865 euros, celles des arrière-grands-parents, quel que soit leur âge à leurs arrières petits-enfants (CGI, art. 790 D) le sont pour un montant de 5 310 euros. Ces trois abattements ne peuvent jouer chacun qu'une fois tous les quinze ans (v. ss 1562).

1549 De même les dons familiaux en pleine propriété de sommes d'argent consentis par un donateur âgé de moins de 65 ans au profit d'un donataire majeur ou mineur émancipé (enfant, petit-enfant, arrière-petit-enfant ou à défaut neveu, nièce) sont exonérés (CGI, art. 790 G) à hauteur de 31 865 euros.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022819298:88866161:196.12.23.54:1587320347

1550 Contrairement aux dons manuels (v. ss 1565), les présents d'usage tels les sommes remises à l'occasion d'un anniversaire ou d'un mariage sont exonérés à la condition de ne pas être hors de proportion avec les ressources du donateur. À titre de règle pratique, la Cour de cassation apparaît retenir une limite de 2,5 % du revenu annuel du donateur pour la qualification du présent d'usage.

1551 Ces abattements ou réductions s'appliquent sans établir de distinction fondée sur la nature de la donation (donations-partages, donations à un enfant unique, autres donations). L'âge du donateur s'apprécie à la date de l'acte de donation.

1552 Les réductions sont effectuées sur le montant des droits dus en dernier lieu par chaque donataire après application des abattements et autres réductions de droits pour charges de famille notamment.

1553 Enfin, dernière particularité, les actes de donation portant sur des immeubles demeurent assujettis à la double formalité de l'enregistrement et de la publicité foncière. En conséquence, ils supportent distinctement les droits de donation et la taxe départementale de publicité foncière au taux de 0,715 % (v. ss 1393).

D. Le recouvrement des droits

1554 Les règles exposées pour le paiement des droits de succession s'appliquent également aux droits de donation à l'exception des régimes de paiement fractionné et différé. Toutefois, le régime spécifique de paiement différé et fractionné applicable à certaines transmissions d'entreprise vaut également pour les donations (v. ss 1620).

§ 2. Les régimes particuliers à certaines donations

1555 Des dispositions fiscales particulières régissent les donations-partages (**A**), les donations en avancement de part successorale (**B**), les dons manuels (**C**), ainsi que les transmissions d'entreprises (**D**).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech

A. Les donations-partages

1556 Aux termes de l'article 1075 du Code civil, la donation-partage ou partage d'ascendant est l'acte par lequel les père et mère et autres ascendants font donation à leurs enfants et descendants de leurs biens en opérant la distribution et le partage de ces biens.

1557 La donation-partage comporte à la fois donation et partage. Mais au regard des droits d'enregistrement (théorie des dispositions dépendantes et indépendantes) (v. ss 1417), de ces deux dispositions dépendantes, la donation constitue la disposition principale. En conséquence, seuls les droits de mutation à titre gratuit sont exigibles à l'exclusion du droit proportionnel de partage. Pour le reste, les règles d'assiette et de liquidation sont identiques à celles applicables aux donations (v. ss 1543). Généralement les parents donnent à leurs enfants la nue-propriété de leur patrimoine, en s'en réservant l'usufruit. Les droits sont calculés uniquement sur ce qui est transmis, c'est-à-dire la nue-propriété, dont la valeur est d'autant plus faible que les parents consentent cette donation quand ils sont jeunes.

1558 Les bénéficiaires d'une donation-partage peuvent être les héritiers mais également des descendants de générations différentes (donation-partage trans-générationnelle prévue par les lois du 23 juin 2006 et du 29 décembre 2010, modifiant l'article 776 A du CGI) voire même des tiers quand les biens transmis comportent une entreprise individuelle ou une société dans laquelle le donateur exerce des fonctions de dirigeant.

1559 La donation-partage se voit appliquer le même barème, les mêmes abattements et les mêmes réductions de droits que la donation ordinaire.

B. Les donations en avancement de part successorale

1560 Les donations en avancement de part successorale, également dénommées en avancement d'hoirie, sont les donations faites à un héritier présomptif avant le décès du *de cujus*. Elles sont taxées au moment de la donation selon le régime général, mais soumises à une règle spécifique dite du rappel (**1**) des donations antérieures. Toutefois, une exception a été apportée à cette règle (**2**).

1. Le principe

1561 L'article 784, alinéa 1er, du CGI prescrit de rapporter à la succession au moment de son ouverture les donations antérieures. Il est fait masse de ces donations avec la succession. Cette règle comporte une triple conséquence. D'abord quant au taux : étant donné la progressivité du tarif, la succession sera frappée à un taux plus élevé. Toutefois les droits payés au moment de la donation seront déduits. En deuxième lieu l'abattement accordé à chaque redevable ne sera utilisable qu'une seule fois sur l'ensemble de la succession et de la donation. Enfin la réduction pour enfants à charge ne jouera qu'une fois.

2. L'exception

1562 L'alinéa 2 de l'article 784 du CGI exclut du rapport fiscal les donations régulièrement enregistrées depuis plus de quinze ans avant la succession. Il en résulte que si la donation est effectuée quinze ans avant l'ouverture de la succession, l'actif successoral sera frappé des taux prévus pour les premières tranches du barème. Le calcul est en quelque sorte repris à zéro. De surcroît, les abattements seront à nouveau applicables. Enfin, les héritiers avec trois enfants à charge pourront à nouveau bénéficier des réductions.

1563 Est ainsi possible une transmission, en franchise d'impôt, d'une partie du patrimoine du contribuable à condition que la part donnée ne dépasse pas l'abattement applicable et que la donation soit effectuée à quinze ans d'intervalle. L'abattement est accordé pour les donations consenties par chaque parent ou chaque grand-parent.

1564 Les donations consenties aux petits-enfants dans le cadre d'une donation-partage trans-générationnelle (v. ss 1558) n'ont pas à être rapportées dans la succession de leur père ou mère (CGI, art. 776 *ter*).

C. Les dons manuels

1565 À l'origine, le don manuel est une donation qui s'opère par simple tradition de la main à la main. L'exigence primitive d'une transmission de la main à la main s'est toutefois notablement assouplie avec la naissance de formes nouvelles de transmission de biens.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2110228929:88866163:196.112.235.1:1587320347

C'est ainsi que la jurisprudence a admis la validité des dons manuels par chèques, des dons manuels de titres, de bons de caisse. Dès lors que l'opération a entraîné un dessaisissement réel et immédiat au profit du donataire le don manuel peut donc porter sur des biens corporels et incorporels et même se réaliser par un simple jeu d'écriture.

1566 Les dons manuels échappent en principe à toute taxation. La solution est fort contestable sur le plan théorique mais semble imposée pour des raisons pratiques, l'administration étant fort démunie pour connaître leur existence. Ce principe de non taxation doit toutefois être nuancé en distinguant suivant que le don manuel est fait à un successible ou non.

1567 Si le don manuel est consenti à un successible, ce don doit être rapporté, au moment de la succession du donateur, comme toute donation en avancement de part successorale (Com. 31 mars 2004, *D.* 2004. 1068, n° 15 ; v. ss 1561). Les dons manuels sont alors taxés par le biais du rapport fiscal (CGI, art. 784). Encore faut-il, pour qu'il y ait taxation, que l'administration puisse apporter la preuve du don manuel, laquelle sera difficile en cas d'entente entre les héritiers.

1568 Les dons manuels régulièrement enregistrés ne sont pas rapportables à la succession si un délai de quinze ans s'est écoulé entre l'enregistrement et l'ouverture de la succession (v. ss 1562).

1569 En revanche, si le don manuel est fait à un non successible, il est, selon l'article 757 du CGI, taxable dans trois hypothèses. D'abord lorsqu'il est déclaré par le donateur dans un acte soumis à l'enregistrement quelle que soit sa nature. En deuxième lieu, lorsqu'il fait l'objet d'une reconnaissance judiciaire (Com. 21 févr. 2012, *Sequera*, n° 10-27.914, *RJF* 2012, n° 5, 531). Enfin, il sera taxable, lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale. Cette disposition qui procède de l'article 15-II de la loi du 30 décembre 1991 pour former le deuxième alinéa de l'article 757, mérite quelques explications. Il faut ici envisager l'hypothèse de la procédure prévue à l'article L. 16 du LPF, où l'administration peut demander des justifications au contribuable lorsqu'elle a réuni des éléments permettant d'établir qu'il a des revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés. Le contribuable peut justifier

International.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2092109223:88861993:196.112.235.158:1573220347

cette différence par un don qui lui a été consenti. C'est la révélation de ces dons manuels que vise la disposition adoptée en 1991. Elle est valablement faite par l'avocat du donataire (Com. 19 janv. 2010, n° 08-21.471, *Dr. fisc.* 14/2010, comm. 263). Les dons ainsi révélés à l'administration doivent être déclarés ou enregistrés dans le délai d'un mois à compter de la révélation (CGI, 635 A). Lors de cet enregistrement, le droit de donation, liquidé dans les conditions de droit commun, est perçu (Com. 5 oct. 2004, *RJF* 2/05, n° 190).

La découverte d'un don manuel résultant de la réponse apportée par le contribuable à une question du vérificateur n'est pas constitutive d'une révélation de ce don, de nature à rendre exigibles les droits de mutation (Com. 6 déc. 2016, n° 15966 F-PB, *Dr. fisc.* 2017/13, comm. 225, note F. Deboissy et G. Wicker).

1570 La valeur imposable des biens donnés est, dans tous les trois cas ainsi cités, celle au jour de la révélation qui constitue, selon l'administration, le fait générateur.

D. Les règles gouvernant la transmission d'entreprises

1571 Dans le souci de favoriser la pérennité des entreprises lors de la relève des générations, le législateur a prévu un régime allégé, applicable également aux donations entre vifs, qu'il s'agisse de la transmission d'une entreprise individuelle (**1**) ou d'une activité exercée par une société (**2**)

1. La transmission d'une entreprise individuelle

1572 S'agissant des entreprises individuelles, la transmission de l'ensemble des biens affectés à l'exploitation bénéficie d'un abattement sur les droits de succession ou de donation, à hauteur de 300 000 euros (CGI, art. 790 A). Cette exonération suppose la réunion de quatre conditions : si le défunt ou le donateur avait acquis l'entreprise à titre onéreux, il devra l'avoir détenue pendant trois ans au moins, cette entreprise doit exercer une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ; chacun des héritiers ou donataires doit être titulaire d'un contrat de travail à durée indéterminée depuis deux ans au moins et exercer

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:902281292:88861619611.2.235.158:1597320347

ses fonctions à temps plein dans cette entreprise et s'engager à poursuivre pendant cinq ans, l'un d'entre eux assumant la direction effective de cette entreprise.

1573 Pour la fraction supérieure à ce seuil, l'exonération porte sur 75 % de la valeur des biens (CGI, art. 787 C). Il est alors nécessaire que le défunt ou le donateur ait détenu l'entreprise pendant deux ans au moins après son acquisition à titre onéreux, chacun des héritiers ou donataires doit prendre l'engagement de conserver pendant six ans l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise, et l'un d'eux devra effectivement poursuivre cette exploitation pendant au moins cinq ans.

2. La transmission d'une activité exercée par une société

1574 Si l'activité est exercée par une société, l'exonération est accordée avec la même étendue et sous les mêmes conditions pour les parts ou actions représentatives de celle-ci. L'exonération porte sur 75 % de leur valeur, moyennant le respect de quatre conditions (CGI, art. 787 B). Tout d'abord, le défunt ou le donateur et un ou plusieurs autres associés ont dû prendre un engagement collectif de conservation des titres pour une durée minimale de deux ans. L'engagement de conservation des titres doit porter sur au moins 20 % des droits financiers et des droits de vote, s'il s'agit de titres de sociétés cotées, et sur au moins 34 %, s'il s'agit de sociétés non cotées. Lors du décès ou de la donation, chaque héritier ou donataire doit à son tour s'engager à conserver les titres reçus pendant une nouvelle période de six ans, qui court à compter de l'expiration de l'engagement collectif de conservation des titres. Enfin, l'un des héritiers ou l'un des associés ayant souscrit l'engagement collectif de conservation doit exercer la direction de la société pendant les cinq ans suivant le décès ou la donation.

Bibliographie

ARNAUD-EMERY (Alexandra), « Pactes Dutreil : les apports de l'instruction administrative », *Dr. fisc* 2012, n° 28, comm. 371.

GUILLENCHMIDT (Michel DE), « La révélation de dons manuels ou l'apocalypse fiscal », *RJF* 2000, p. 905 à 908.

JADAUD (Bernard), « Du bon usage fiscal des donations », *JCP N* 1997. I. 383 à 390 et 419 à 424.

Jadaud (Bernard), « Du paiement des droits par le donateur. À propos de Com. 28 févr. 2006 », *Defrénois* 2006. 1482 à 1486.

Martin (Louis), « Les donations en droit fiscal », *JCP N* 1990, doctr. 433 à 437.

Martin (Louis), « Le régime fiscal des donations-partages », *JCP N* 1996, doctr. 749 à 756.

Martin (Louis), « Les dons manuels », *Dr. fisc.* 1997, n° 48, p. 1380 à 1383.

Maublanc (Jean-Pierre), « Fiscalité des mutations immobilières à titre gratuit », *AJPI* 1999, n° 3, p. 207 à 226.

Mortier (Renaud), « La donation avant cession *in extenso* », *Dr. fisc.* 2014, n° 39, comm. 540.

Philip (Patrick), « Le régime fiscal des donations est-il applicable aux personnes morales », *Dr. fisc.* 1992, n° 42, p. 1593 à 1594.

Plagnet (Bernard), « Techniques fiscales des transmissions à titre gratuit d'entreprises », *BF Lefebvre* 2006, p. 719 à 729.

Varii auctores, *Mémento Transmission d'entreprises*, Francis Lefebvre, 2013, 1349 p.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022816922:88661516:196.112.235.54:1587330347

CHAPITRE 3

Les droits de mutation à titre onéreux

1575 Les droits de mutation à titre onéreux sont une imposition occasionnelle puisqu'ils s'appliquent lors de la mutation d'un bien ou d'un droit. Acquittés par l'acquéreur, ils sont largement critiqués pour être une entrave à la circulation des biens et par là un obstacle à la modernisation économique.

1576 Les mutations à titre onéreux supposent la réunion de deux éléments : la transmission d'un bien ou d'un droit, moyennant une contrepartie fournie par le nouveau possesseur à l'ancien. Il importe peu que la mutation ait été ou non constatée par un acte. L'impôt frappe la mutation (*negotium*) et non l'acte (*instrumentum*).

1577 Des doutes sont émis quant à leur nature économique. Pour certains, selon une conception ancienne, ce sont des impôts sur le patrimoine, plus exactement sur la mutation de ce dernier. Pour d'autres, ce sont des impôts sur la dépense, conception plus moderne et probablement plus conforme à la réalité. Pour preuve, certaines mutations immobilières naguère soumises aux droits d'enregistrement sont aujourd'hui passibles de la TVA.

1578 Quoi qu'il en soit, les mutations imposables portent sur la propriété d'immeubles (SECTION 1) ou sur la propriété de meubles (SECTION 2).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1928819292:88866161:196.112.23.54:1587320347

Existent des opérations mixtes dans la mesure où elles ont pour partie un effet déclaratif et pour partie un effet translatif (SECTION 3).

SECTION 1

LES MUTATIONS DE PROPRIÉTÉ D'IMMEUBLES

1579 La fiscalité des mutations immobilières, qui se caractérisait par une juxtaposition de régimes particuliers et par une disparité de taux, a été profondément modifiée par la loi de finances pour 1999, dans le sens d'un allégement sensible des droits et d'une simplification.

1580 Les mutations à titre onéreux de propriété d'immeubles peuvent s'effectuer par le truchement de la vente (**§ 1**), convention par laquelle une des parties s'oblige à livrer une chose et l'autre à la payer (C. civ., art. 1582) ou d'un échange (**§ 2**), contrat par lequel des parties se donnent respectivement une chose pour une autre (C. civ., art. 1702), ou bien encore par l'apport en société. Cette dernière modalité sera étudiée dans le chapitre 4 du présent titre, consacré aux actes afférents à la vie des entreprises (v. ss 1626).

§ 1. Les ventes d'immeubles

1581 La vente immobilière est une convention par laquelle le vendeur transfère la propriété de son immeuble moyennant un prix. Peuvent être assimilées à la vente immobilière du point de vue de leur nature juridique et de leur régime fiscal les conventions transférant d'autres droits réels immobiliers tels que servitude ou usufruit (v. ss 1393). On étudiera le champ d'application des droits (**A**) et leur calcul (**B**).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1628893992:88866161:196.112.23.54:1587330347

A. Le champ d'application des droits

1582 Le champ d'application se détermine par les conventions taxables (**1**) et par les biens imposables (**2**).

1. Les conventions taxables

1583 Le droit de vente d'immeuble est applicable à toutes les conventions à titre onéreux quel que soit le nom donné par les parties. **Deux conditions** sont requises pour que la vente soit taxable. D'abord la vente doit être **parfaite** ce qui implique qu'il y ait accord des parties, accord sur la chose et accord sur le prix. Si l'une de ces conditions n'est pas remplie l'acte constitue un acte imparfait non soumis à la formalité. En revanche, dès lors que le contrat est apparemment valide, l'impôt est en principe exigible même si la vente est susceptible d'annulation ou de résolution.

1584 Ensuite la vente doit être **certaine et actuelle**. Les droits ne peuvent être perçus tant que subsiste une incertitude sur la réalisation de la mutation, c'est le cas des ventes sous condition suspensive. Les ventes sous condition résolutoire sont, en revanche, immédiatement assujetties à l'impôt, qui n'est pas restituable en cas de réalisation de la condition (v. ss 1413).

1585 On notera que la promesse unilatérale de vente est nulle si elle n'est pas constatée par un acte authentique ou par un acte sous seing privé enregistré dans le délai de dix jours à compter de la date d'acceptation par le bénéficiaire. Il en va de même des cessions de promesses de vente. En revanche la promesse synallagmatique de vente est considérée comme une vente.

2. Les biens imposables

1586 Sont imposables les mutations de tous les biens qui ont la qualification d'immeubles d'après le Code civil, qu'il s'agisse :

– **des immeubles par nature** tels que fonds de terre, bâtiments, récoltes non recueillies, arbres vendus par acte distinct à l'acquéreur du sol, etc. ;

– **des immeubles par destination** : ce sont des biens meubles par leur nature affectés par le propriétaire de l'immeuble au service de l'exploitation de cet immeuble tels que glaces, statues, matériel d'usine, cheptel agricole, etc. ;

international.scholarvox.com:ENCG Agadir:1082119292:88866461:196.200.154:1587320347

– **des immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent** : il s'agit de droits réels tels l'usufruit, l'usage et l'habitation, les servitudes réelles voire même le droit d'usage des eaux attaché à un moulin ;

– **des immeubles par détermination de la loi** telles les redevances tréfoncières versées au propriétaire du sol par le titulaire d'une concession minière.

1587 Lorsqu'une vente porte à la fois sur des meubles et sur des immeubles, le droit d'enregistrement est perçu sur la totalité du prix au taux fixé pour les immeubles à moins qu'un prix particulier ne soit stipulé pour les meubles qui devront être désignés, article par article, dans le contrat (CGI, art. 735).

B. Le calcul des droits

1588 Les actes constatant des conventions immobilières sont soumis en principe à la formalité fusionnée (v. ss 1391) et assujettis à un impôt unique, appelé taxe de publicité foncière, tenant lieu de l'ancien droit d'enregistrement et de l'ancienne taxe de publicité foncière. Si, pour quelque raison que ce soit, la formalité unique ne peut être accomplie, l'impôt unique reste un droit d'enregistrement perçu lors de l'enregistrement à la recette des finances publiques. Depuis son transfert aux départements (v. ss 1403), cet impôt unique de mutation a pris le nom de taxe départementale de publicité foncière (formalité fusionnée) ou de droit départemental d'enregistrement (formalité non fusionnée).

1589 La taxe est liquidée soit sur le prix exprimé en y ajoutant toutes les charges en capital ainsi que toutes **les indemnités** stipulées au profit du cédant à quelque titre que ce soit (CGI, art. 683) – sans y inclure l'éventuelle commission d'agence que l'acquéreur s'engage contractuellement à acquitter – soit sur la valeur vénale de l'immeuble lorsqu'elle est supérieure au prix indiqué.

1590 La liquidation des droits se caractérise par un régime de droit commun (**1**), des régimes spéciaux (**2**) et des exonérations de droit (**3**).

1. Le régime de droit commun

1591 Sauf exceptions limitativement énumérées, sont visées toutes les mutations d'immeubles quelle que soit leur nature. Le taux appli-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2112889963:88866361:196.112.235.158:1580347

cable est de 4. 5 % depuis le 1er janvier 2015. Ce taux peut être modifié tous les ans par les conseils départementaux, sans pouvoir être supérieur à 4,5 % ni inférieur à 1,2 %. Au taux applicable dans la majorité des cas, celui de 4,5 %, s'ajoutent la taxe communale de 1,2 % et le prélèvement perçu par l'État pour frais d'assiette et de recouvrement, égal à 2,37 % du droit départemental, ce qui donne en totalisant un taux de 5,80665 %.

2. Les régimes spéciaux

1592 Un nombre relativement important (CGI, art. 1594 F *quinquies*) d'acquisitions concourant à l'aménagement du territoire ou concernant l'urbanisme ou l'aménagement foncier bénéficie d'un taux de 0,7 % auquel s'ajoute le prélèvement de 2,14 % sur la taxe départementale pour frais d'assiette et de recouvrement, soit un taux réel de 0, 715 % depuis le 1er janvier 2011. Parmi ces opérations, il faut citer les acquisitions de terrains destinés à être exploités par de jeunes agriculteurs, les acquisitions d'immeubles donnés en crédit-bail, les opérations de rénovation urbaine, etc.

1593 Des régimes spéciaux existent par ailleurs, en faveur du commerce et de l'industrie, qui seront étudiés dans le chapitre 4 du présent titre (v. ss 1617).

3. Les exonérations

1594 Les exonérations de droits bénéficient aux immeubles bâtis achevés depuis moins de cinq ans, aux terrains à bâtir et droits réels assimilés. Cette exonération trouve son fondement dans l'imposition à la TVA des opérations concernées (v. ss 1334). En contrepartie de leur assujettissement à la TVA, les ventes de ces immeubles supportent la taxe départementale de publicité foncière au taux de 0,715 % appliquée à la base hors taxe. Les cessions de droits sociaux, qui sont exclues du champ d'application de la publicité foncière, échappent à cette imposition.

§ 2. Les échanges d'immeubles

1595 Selon l'art. 1702 du Code civil, l'échange est un contrat par lequel les parties se donnent respectivement une chose pour une autre. Seuls sont tarifés par la loi fiscale les échanges d'immeubles, tan-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:0221102238:88866196:1.2.35.158:1587320347

dis que les échanges de meubles entre eux, de meubles contre des immeubles sont assimilés à des ventes. Ils connaissent un régime particulier plus favorable que le régime des ventes qui conduit à distinguer l'échange pur et simple (**A**) et l'échange avec soulte ou plus-value (**B**).

A. L'échange pur et simple

1596 Est pur et simple l'échange portant sur des immeubles d'égale valeur. Cet échange est passible d'un droit sur la valeur d'une des parts échangées seulement et non sur chacune des deux parts comme dans le cas d'une double vente. Le droit exigible, au taux de 5 %, est perçu au profit de l'État sans taxe ni prélèvements additionnels (CGI, art. 684).

1597 L'assiette du droit est la valeur vénale de l'immeuble à la date de la transmission. Cette valeur est appréciée d'après la déclaration estimative des parties, sauf redressement éventuel. Si l'un des immeubles échangés a fait l'objet d'une adjudication dans les deux années qui ont précédé ou suivi l'acte d'échange l'imposition exigible ne peut être calculée sur une somme inférieure au prix de l'adjudication.

B. L'échange avec soulte ou plus-value

1598 Les immeubles échangés ont des valeurs différentes. L'opération comporte alors soit une soulte c'est-à-dire une somme d'argent remise par l'un des échangistes à l'autre pour compenser la différence soit une plus-value d'un lot sur l'autre dans le cas où aucune soulte n'est stipulée malgré l'inégalité de valeur.

1599 L'échange avec soulte ou plus-value a une nature mixte. Il est échange à concurrence de la valeur du lot le plus faible et connaît le même régime fiscal que l'échange pur et simple et est taxé au taux de 5 %. Il est une vente immobilière à concurrence de la soulte ou de la plus-value qui est soumise aux droits d'enregistrement concernant les ventes d'immeubles au taux de 5,80 % en cas de majoration de la taxe départementale (v. ss 1591).

1600 Les redevables peuvent renoncer à l'application du taux du droit d'échange dans tous les cas où le régime des ventes se révèle pour

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1028829292:88866161:196.12.235.54:1588730347

eux moins onéreux. Compte tenu de l'abaissement général des taux, la portée de cette mesure est désormais limitée aux échanges d'immeubles dont la vente bénéficie du taux de 0,715 % ou d'une exonération.

1601 Par ailleurs, les échanges individuels d'immeubles ruraux remplissant certaines conditions ainsi que ceux résultant de remembrements ruraux ou urbains sont en principe exonérés. Enfin, il existe un régime spécial lorsque les immeubles échangés relèvent de la TVA.

Section 2
Les mutations de propriété de meubles

1602 Sont mobiliers les droits réels portant sur des meubles (droits de propriété sur un meuble) ainsi que les droits personnels s'exerçant contre une personne tels que les droits de créance, les actions, les parts sociales. Depuis la loi du 15 mars 1963, les mutations de droits mobiliers ne sont plus, en principe, soumises à l'enregistrement. Mais cette dispense comporte des exceptions, pour certaines soumises à droit fixe (**A**), tandis que d'autres sont soumises à droit proportionnel (**B**).

A. Les mutations soumises à droit fixe

1603 Il est d'abord des mutations de droits mobiliers qui sont assujetties au droit fixe de 125 euros soit facultativement lorsqu'elles sont constatées par un acte sous seing privé présenté volontairement à l'enregistrement, soit obligatoirement, en raison de leur forme quand elles sont constatées par un acte notarié, ou en raison de leur objet lorsqu'elles portent par exemple cession de promesse unilatérale de vente d'un fonds de commerce ou même d'un immeuble.

international.scholarvox.com:NCG Marrakech:1228899988:88861012:196.112.23.54:1573400347

B. Les mutations soumises à droit proportionnel

1604 Il est ensuite des mutations de droits mobiliers qui sont assujetties à un droit proportionnel soit en raison de leur forme (1) soit en raison de leur objet (2).

1. Les mutations soumises à droit proportionnel en raison de leur forme

1605 C'est le cas par exemple des ventes aux enchères publiques faites soit par des officiers publics (notaires, huissiers, commissaires-priseurs) soit par des autorités administratives (administration des Douanes ou administration des Domaines) Elles donnent lieu à la rédaction d'un procès-verbal qui doit être enregistré dans le mois de sa date. À ce titre doivent être obligatoirement enregistrées au taux de 1,20 % (CGI, art. 733), les ventes publiques portant sur des meubles incorporels tels que créances, obligations négociables, brevets, marques de fabrique, etc. Il en va de même des ventes publiques de meubles corporels, notamment d'occasion, sauf si le vendeur est assujetti à la TVA.

2. Les mutations soumises à droit proportionnel en raison de leur objet

1606 Certaines mutations sont ensuite assujetties à un droit proportionnel en raison de leur objet lorsqu'elles portent sur certains meubles limitativement énumérés, ainsi les cessions de fonds de commerce (v. ss 1620).

Section 3

Les opérations mixtes

1607 Pour le droit fiscal, certaines opérations sont considérées comme mixtes dans la mesure où elles sont à la fois translatives et déclaratives. L'acte translatif est l'acte juridique transférant un ou plusieurs droits ou une universalité de droits à une personne. Est déclaratif l'acte constatant une situation juridique préexistante. Dans certaines hypothèses les partages (**§ 1**) et les licitations (**§ 2**) sont des opérations mixtes.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2102211929:88861011:196.200.131.144:1587320347

§ 1. Les partages

1608 Le partage transforme les droits indivis appartenant à chaque propriétaire ou cohéritier sur les biens communs en droits exclusifs portant uniquement sur les biens qui lui sont attribués. Il fait normalement cesser l'indivision sur les biens partagés. En droit privé, le partage a un effet déclaratif (C. civ., art. 883). Chaque copartageant est censé avoir acquis dès l'origine la propriété divise des biens qui lui sont attribués. Le partage n'a aucun effet translatif. Le droit fiscal (CGI, art. 746) conduit à nuancer cette solution pour distinguer le partage pur et simple (**A**) et le partage avec soulte ou plus-value (**B**).

A. Le partage pur et simple

1609 Un partage est pur et simple lorsque chaque coïndivisaire reçoit un lot d'une valeur correspondant exactement à celle de ses droits indivis. Il a un effet simplement déclaratif et est soumis à un droit spécial dit droit de partage de 2,5 % qui porte sur l'actif net partagé (CGI, art. 746).

B. Le partage avec soulte ou plus-value

1610 Il y a partage avec soulte lorsque l'un ou plusieurs des copartageants reçoit des attributions supérieures à ses droits, à charge de verser aux autres une somme d'argent. Il y a partage avec plus-value si la valeur d'un lot excède les droits de l'attributaire sans que ce dernier ait à fournir des compensations.

1611 Le partage avec soulte ou plus-value a une nature mixte en droit fiscal. Il est en principe déclaratif (comme le partage pur et simple) dans la mesure où le lot reçu par le coïndivisaire débiteur de la soulte correspond à ses droits dans la masse indivise. Il est au contraire translatif à concurrence de la soulte payée ou de la plus-value réalisée, laquelle donne lieu à taxation comme une mutation à titre onéreux.

1612 Ce régime mixte était applicable à tous les partages avec soulte ou plus-value avant le 1er juillet 1970. La loi du 26 décembre 1969

en a réduit la portée en décidant que les partages de succession ou de communauté conjugale obéissent en principe au régime du partage pur et simple taxé au taux de 2,5 %. Il en est de même depuis le 1er janvier 2008, pour les partages concernant des biens indivis issus d'une donation-partage, ainsi que ceux qui frappent des biens indivis acquis par des partenaires ayant conclu un PACS ou par des époux avant ou pendant le pacte ou le mariage (CGI, art. 748).

1613 Le régime mixte reste en vigueur, essentiellement, pour le partage de société et le partage entre acquéreurs de biens indivis. Dans ces deux cas, les soultes ou les plus-values donnent ouverture à concurrence de leur montant aux droits de mutation à titre onéreux. Ces derniers sont perçus aux taux prévus selon la nature des biens compris dans le lot grevé de la soulte ou bénéficiant d'une plus-value. L'actif net après déduction du passif et des soultes ou plus-values supporte le droit de partage de 2,5 %.

§ 2. Les licitations

1614 La licitation est la vente aux enchères de biens indivis (C. civ., art 1686 et CGI, art. 750). Il faut distinguer les licitations de biens dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale et les autres licitations.

1615 Si les biens ne dépendent pas d'une succession ou d'une communauté conjugale deux hypothèses sont à envisager. La licitation peut se faire au profit d'un étranger à l'indivision, dans ce cas elle est taxée au tarif des ventes ordinaires sur la totalité du prix. Si elle se fait au profit d'un indivisaire, le droit de vente n'est exigible que sur les parts acquises, c'est-à-dire sur la fraction qui excède la part de l'adjudicataire dans l'objet licité à son profit et non sur la totalité des biens indivis lui revenant.

1616 Pour les biens dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale, seul un droit de 2,5 % sera dû. Il en est de même depuis le 1er janvier 2008, pour les biens indivis issus d'une donation-partage, ou acquis par des partenaires ayant conclu un PACS ou par des époux avant ou pendant le pacte ou le mariage.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022816222:88861931:196.112.235.187:1573820347

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022819292:88866161:196.112.235.150:1320347

Bibliographie

CHAPPERT (André), « Variations fiscales sur le partage », *Defrénois* 1999. 35988.

COZIAN (Maurice), « Variations fiscales sur un prix de vente », document n° 8, in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4e éd., 1999.

DONSIMONI (Patrick), « L'échange de biens », *JCP E* 1997. I. 712.

CHAPITRE 4

Les droits afférents aux actes de la vie des entreprises

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1028819299:88866161:196.112.23.54:1587320347

1617 Les entreprises sont des contribuables à part entière au regard des droits d'enregistrement. Certes l'entreprise individuelle n'a pas à acquitter de droits lors de sa création mais toutes les étapes de son existence seront rythmées par l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement, à l'instar des sociétés.

1618 L'évolution de ces vingt dernières années est linéaire en ce domaine : le poids de cet impôt est allé diminuant parce que l'État a pris conscience du caractère paradoxal de ce prélèvement : alors que son poids est faible dans les recettes fiscales de l'État (moins de 5 %) la charge qu'il représentait pour les contribuables était dissuasive, à tel point qu'une liquidation de société était éludée ou une cession de titres dissimulée. Aujourd'hui la plupart des opérations sont exonérées ou soumises à un tarif raisonnable, qui permet la toilette des entreprises et leur mise à niveau statutaire sans avoir à se préoccuper du coût des droits d'enregistrement afférents à une telle opération.

1619 Ces droits frappent les grandes étapes de la vie des entreprises, d'où l'évocation successive des droits afférents à la cession de l'entreprise individuelle (SECTION 1), à la création de la société (SECTION 2), puis à son existence (SECTION 3), avant d'envisager le régime des cessions d'actions et de parts sociales (SECTION 4).

Section 1

Les droits afférents à la cession de l'entreprise individuelle

1620 Le fonds de commerce de l'entreprise individuelle, qu'elle soit commerciale, industrielle ou libérale, comprend souvent un stock de marchandises qui correspondent à l'exercice même de l'activité. Leur cession sera soumise à la TVA.

1621 Les autres composantes de ce fonds sont des éléments incorporels (la clientèle, le droit au bail, les brevets) et des éléments corporels (le matériel, le mobilier, les immeubles). Fiscalement ils forment un ensemble dont la cession sera soumise aux droits d'enregistrement par application d'un barème progressif à deux tranches : 0 % pour la fraction du prix n'excédant pas 23 000 euros, 2 % pour la fraction comprise entre 23 000 et 107 000 euros, 0,6 % pour la fraction comprise entre 107 000 et 200 000 euros, et 2,6 % pour la fraction du prix supérieure à 200 000 euros (CGI, art. 719).

1622 Ce barème s'applique quelle que soit la qualification employée par le cédant et le cessionnaire pour la cession : cession de droit de présentation de la clientèle pour un professionnel libéral, cession de droit au bail par exemple. Il est notablement réduit lorsque la cession porte sur un fonds ou une clientèle implantée dans une zone franche urbaine ou de revitalisation rurale (CGI, art. 722 *bis*).

1623 Ces droits sont acquittés par le cessionnaire, tandis que le cédant devra se préoccuper de l'imposition de la plus-value qu'il réalise à l'occasion de cette cession (v. ss 522).

1624 À l'époque où le coût de la transformation en société était prohibitif, l'entreprise était fréquemment mise en **location-gérance** (CE plén. fisc. 9 mars 2016, n° 374893, *Hachette Filipacchi Presse*, *Dr. fisc.* 2916, n° 46, comm. 586, concl. E. Bokdam-Tognetti, note O. Fouquet) par son créateur, par exemple à une société d'exploitation créée pour la circonstance avec ses enfants. C'était reculer pour mieux sauter car la société d'exploitation développait, par

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022812229:88661831:196.200.168.73:1587320347

ses diligences, la valeur du fonds qu'elle exploitait, rendant ainsi son acquisition plus coûteuse encore pour elle.

1625 L'évolution du régime fiscal des transformations d'entreprises individuelles en sociétés a diminué sensiblement l'intérêt de cette pratique. Aujourd'hui la location-gérance est utilisée comme mode de gestion, voire comme antichambre de la cession du fonds : le contrat de location est enregistré gratis, et au moment de la cession du fonds, si l'activité a été exercée pendant au moins cinq ans au moment de la mise en location, l'exploitant sera exonéré de l'imposition sur la plus-value, en totalité si la valeur du fonds n'excède pas 300 000 euros ou si la cession intervient dans le cadre du départ à la retraite de l'exploitant, ou partiellement si la valeur du fonds n'excède pas 500 000 euros. Dans ce dernier cas, l'article 238 *quindecies* prévoit que le montant exonéré de la plus-value est déterminé en appliquant à celle-ci un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre le montant de 500 000 euros et la valeur des éléments transmis et, au dénominateur, le montant de 200 000 euros (v. ss 541 s.).

Section 2

Les droits afférents à la création de la société

1626 La création d'une société, commerciale ou civile, intervient à l'initiative de ses fondateurs. Son capital social sera formé de leurs apports, qui peuvent prendre trois formes : soit des apports à titre pur et simple (**1**), soit des apports à titre onéreux (**2**), soit l'apport entier d'une entreprise individuelle (**3**).

1. Le régime des apports à titre pur et simple

1627 Ce régime privilégie les apports en espèces puisque la société bénéficiaire peut en faire l'usage que bon lui semble. La loi distingue trois cas.

1628 Sont exonérés de droits d'enregistrement (CGI, art. 810 *bis*) les apports effectués en espèces, ou bien sous forme de valeurs mobilières ou de créances, à des sociétés quelconques. L'exonération

s'applique aussi aux apports purs et simples d'immeubles, de fonds de commerce, de droits au bail effectués à des sociétés non passibles de l'IS, ou bien entre sociétés passibles de l'IS.

1629 Lorsqu'ils sont effectués au profit d'une personne morale passible de l'IS par une personne (physique ou morale) qui n'y est pas assujettie, les apports purs et simples d'immeubles ou de droits immobiliers sont soumis au droit de mutation de 5 % (CGI, art. 810). Les apports de fonds de commerce ou de droit au bail sont soumis à un taux de 3 % sur la fraction comprise entre 23 000 et 200 000 euros, puis de 5 % sur la fraction excédant 200 000 euros. L'apport sera toutefois exonéré si l'apporteur s'engage à conserver pendant trois ans les titres remis en contrepartie de l'apport.

1630 Sont exonérés de droit d'enregistrement les apports qui entrent dans le champ d'application de la TVA, tels les apports d'immeubles neufs soumis à la TVA immobilière.

2. Le régime des apports à titre onéreux

1631 Il est beaucoup plus sévère et dissuasif, car le législateur les considère comme de faux apports, qui handicapent le devenir de la société. En effet, l'apport à titre onéreux met à la charge de celle-ci, en contrepartie du bien apporté, une charge de même valeur : ainsi l'apport d'un immeuble se double du remboursement d'un prêt de même montant à la charge de la société bénéficiaire de l'apport. Dans ce cas l'apport est taxé comme une vente et supporte les droits afférents à la mutation à titre onéreux de ce bien avec toutefois une taxation spécifique de 5 % pour les immeubles.

1632 L'apport peut être **mixte**, c'est-à-dire qu'il sera onéreux à hauteur du montant de la charge mise corrélativement à la charge de la société, tandis qu'il sera à titre pur et simple pour le solde. Ainsi l'apport d'un immeuble de 100 000 euros, grevé de la charge du remboursement d'un prêt de 40 000 euros, sera considéré comme un apport à titre onéreux à hauteur de 40 000 euros et considéré comme un apport à titre pur et simple pour 60 000 euros.

3. L'apport de l'entreprise individuelle à une société

1633 Cet apport bénéficie d'un régime intégralement favorable : les apports seront exonérés, même s'ils sont à titre onéreux. En

contrepartie, l'entrepreneur doit s'engager à conserver pendant au moins trois ans les titres qu'il a reçus en rémunération de son apport, ledit apport devant porter sur la totalité des éléments qui composent cette entreprise individuelle. À défaut d'engagement de conservation, l'apport à titre onéreux sera soumis au droit de 5 %. Si le contribuable prend soin d'en exprimer le désir dans l'acte d'apport, le régime de faveur s'étendra, par application de l'article 151 *octies* du Code, aux plus-values constatées sur les immobilisations de l'entreprise à l'occasion de cet apport (v. ss 543). Si elles portent sur des immobilisations non amortissables (clientèle par exemple), elles seront simplement constatées mais ne seront imposées que si la société revend ces biens ou si l'apporteur revend tout ou partie des titres qu'il a reçus en rémunération de son apport. Si les plus-values constatées sont afférentes à des immobilisations amortissables, la société pourra étaler l'imposition correspondante, tandis qu'elle amortira sur la base de la valeur d'apport.

SECTION 3

LES DROITS AFFÉRENTS À LA VIE DE LA SOCIÉTÉ

1634 Les étapes qui rythment la vie d'une société donnent lieu à la perception de droits d'enregistrement : ils sont dus lors de l'augmentation de capital (**1**), de la réduction de capital (**2**), des opérations de fusion ou de scission (**3**), ou de la liquidation (**4**).

1. L'augmentation de capital

1635 Cette augmentation correspond au souci des associés de doter la société de moyens supplémentaires, le législateur a par conséquent compris qu'il ne devait pas dissuader une telle démarche, c'est la raison pour laquelle l'opération sera enregistrée simplement au droit fixe de 375 euros lorsque la société a un capital social après apport inférieur à 225 000 euros, et à 500 euros lorsque la société a un capital social après apport au moins égal à ce montant, qu'elle soit réalisée par des apports nouveaux à titre

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech

pur et simple s'il s'agit d'espèces, ou par incorporation de réserves, ou bien dans tous les cas mais moyennant alors l'engagement de conserver pendant trois ans les titres reçus en rémunération de l'apport. Le tarif passe à 5 % pour les apports à titre pur et simple d'immeubles, fonds de commerce et droits au bail. Pour les apports à titre onéreux, le tarif est de 5 % sur les immeubles, et ce sont les droits de mutation ordinaires qui s'appliquent pour les autres biens.

2. La réduction de capital

1636 À la suite d'une intervention de la Chambre commerciale (Com. 23 sept. 2008, n° 07-12.493, *Dray*, *RJF* 12/08, n° 1396), le législateur est venu simplifier le régime. Que la réduction soit opérée avec ou sans remboursement de biens sociaux, elle relève du droit fixe de 375 euros, porté à 500 euros si le capital de la société atteint au moins 225 000 euros. Toutefois, si la distribution opérée porte sur des biens en nature, deux régimes demeurent envisageables :

– si le bien est restitué à l'apporteur initial, par application de **la théorie de la mutation conditionnelle** il n'est perçu aucun droit. Selon cette théorie bicentenaire, les biens apportés par les associés doivent leur faire retour, lors de la dissolution de la société, en exonération de droits. La raison en est que le lien initial entre l'apporteur et le bien n'a jamais été rompu ;

– si le bien distribué est un acquêt social ou est restitué à un autre associé que l'apporteur initial, cette distribution est considérée comme une **mutation à titre onéreux** et supportera par conséquent les droits correspondants.

3. Les opérations de fusion ou de scission

1637 Schématiquement, la fusion est réalisée par une société qui en absorbe une autre, ou bien deux sociétés existantes sont absorbées par une société créée pour les absorber. Le droit d'enregistrement est un droit fixe de 375 euros (ou 500 euros), ce n'est pas lui qui dissuadera les associés de réaliser l'opération. En revanche, il sera intéressant pour eux de prétendre au régime dit de faveur de l'article 210 A pour l'imposition sur les bénéfices (v. ss 1083), avec exonération des plus-values nettes et des profits dégagés

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022212228:88866761:196.12.235.118:1573620347

sur l'ensemble des éléments d'actifs apportés et exonération des provisions demeurées nécessaires, à la condition que la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à reprendre à son passif lesdites provisions et à se substituer à la société absorbée pour la réintégration des résultats dont la prise en compte avait été différée.

1638 La scission, qui fait disparaître une société en tant que telle, avec attribution de ses actifs à deux ou plusieurs autres, sera soumise au même droit fixe.

4. La liquidation de la société

1639 Si elle est prononcée par le tribunal de commerce pour insuffisance d'actif, aucun droit n'aura à être acquitté. En revanche, la liquidation amiable décidée par les associés débouche généralement sur un boni de liquidation, à partager entre les associés. Cet ultime résultat bénéficiaire va supporter l'impôt sur les sociétés, puis être distribué aux associés en suivant le régime des dividendes, assorti de l'avoir fiscal. Elle doit acquitter alors un droit fixe de 375 euros ou 500 euros, selon le montant de son capital social.

1640 Le partage proprement dit supporte un droit de 1 %, sauf s'il porte sur des biens, auquel cas se retrouve la distinction entre théorie de la mutation conditionnelle pour l'apporteur et application des droits de mutation à titre onéreux.

1641 Cette liquidation répond à une volonté des associés de mettre un terme à une aventure commune. Ils préfèrent parfois opter pour la cession des titres.

Section 4
Les cessions de titres

1642 Le régime des droits applicables aux ventes de titres distingue selon qu'il s'agit de parts sociales (**1**), d'actions (**2**) ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière (**3**).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1028899:88866166:196.122.235.1:1587390347

1. La cession de parts d'une SARL ou d'une société civile

1643 Elle est justiciable d'un droit de 3 %, calculé sur le montant de la transaction, que celle-ci donne lieu ou non à la rédaction d'un écrit. Mais la loi (CGI, art. 726) instaure un abattement sur la valeur de chaque part cédée, il est égal au rapport entre la somme de 23 000 euros et le nombre total de parts cédées.

Ainsi, dans une société au capital divisé en 1 000 parts, si un associé cède 400 parts pour un montant de 100 000 euros, le montant des droits dus est déterminé comme suit : 100 000 euros - (23 000 x 500 parts cédées/1 000 parts de capital total) x 3 % = 2 655 euros.

2. La cession d'actions d'une société anonyme

1644 Elle obéit à un régime d'imposition plus subtil qui s'énonce ainsi : si la société est cotée, la cession n'est pas imposable aussi longtemps qu'elle n'est pas constatée par un acte, sinon elle est soumise à un droit de 0,1 %. Si la société anonyme n'est pas cotée, le droit de 0,1 % s'applique à toutes les mutations, même non constatées par un acte (CGI, art. 726 I).

1645 Cette complexité s'est longtemps expliquée par le fait que la cession d'actions des sociétés cotées ne devait pas être alourdie par le poids d'un droit d'enregistrement. Comme elle n'était pas constatée par un écrit elle était exonérée. Cette règle profitait par ricochet aux mutations réalisées par rédaction d'un simple bordereau de transfert. Longtemps le tarif applicable aux mutations constatées par écrit était de 4,80 %, son montant dissuadait par conséquent de rédiger les actes des mutations importantes. Les agents économiques et leurs conseils étaient alors obligés de déployer des trésors d'ingéniosité pour matérialiser dans des échanges de correspondance le transfert de propriété qu'ils voulaient opérer. L'opération était acrobatique et malheur à eux si l'administration venait à retrouver les deux écrits dont la juxtaposition lui permettait de montrer qu'il y avait eu mutation à titre onéreux constatée par écrit : le droit de 4,80 % trouvait alors à s'appliquer !

1646 Le législateur est devenu raisonnable en instaurant la réduction drastique du tarif puisque les opérateurs économiques débourse-

ront sans difficulté une somme plutôt modique pour obtenir la sécurité juridique de leur transaction.

1647 Longtemps l'administration fiscale a essayé de prétendre qu'une cession massive de droits sociaux devait s'analyser comme une cession de fonds de commerce et non pas comme une cession de titres – avec, à la clé, un quadruplement du tarif applicable à l'époque – la Chambre commerciale de la Cour de cassation a ruiné cette prétention par un arrêt du 7 mars 1984 (*Beauvallet-Natura, JCP E* 1984. II. 14354, note C. David).

3. La cession de parts de sociétés à prépondérance immobilière

1648 La cession de parts de sociétés à prépondérance immobilière est soumise à un droit de 5 %, qu'il s'agisse d'actions ou de parts sociales. C'est une quasi-assimilation à la cession d'immeubles (v. ss 1591).

1649 Dans ce paysage lucratif et onéreux que constituent les mutations de l'entreprise le législateur a fait une place à l'acte gratuit : la réduction de tarif de la donation-partage (v. ss 1556) profite également à un tiers lorsqu'il s'agit pour le donateur de lui transmettre tout ou partie d'une entreprise individuelle (C. civ., art. 1075, al. 3).

1650 Dans le même esprit, le paiement des droits de mutation à titre gratuit afférents à une transmission d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale peut bénéficier d'un régime d'étalement : qu'il s'agisse d'une entreprise individuelle ou d'une société non cotée le paiement des droits peut être différé pendant cinq années au cours desquelles ne seront dus que les intérêts du crédit ; à l'issue de cette période le paiement des droits sera fractionné sur dix ans.

Bibliographie

CHADEFAUX (Martial), « Transmission à titre gratuit de l'entreprise individuelle : du sursis au report », *JCP E* 2004. 454.

CHADEFAUX (Martial), « Les fusions de sociétés. Régime juridique et fiscal », *Revue fiduciaire* 2016. 134.

COLLIN (Patrick) et DESOUTER (Christine), « Transmissions d'entreprises », *RF compt.* 1994, n° 254, p. 18 à 25.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1052819292:88861041:196.122.35.54:1587320347

CONTIN (Raphaël) et DESLANDES (Michel), « L'évolution des droits d'enregistrement sur cessions de droits sociaux depuis la première édition du Précis de fiscalité de Maurice Cozian », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 427 à 442.

DAVID (Cyrille), « Commentaire de l'article 11 de la loi de finances pour 2000 sur la transmission successorale des entreprises », *Bull. Joly* 2000, n° 3, p. 247 à 254.

DEJOIE (Antoine) et PHAN THAN (Frédéric), « Les aspects fiscaux de la cession de fonds de commerce », *Defrénois* 11/2009. 1097 à 1108.

DELFOSSE (Alain), « La fiscalité dérogatoire de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 443 à 457.

DESLANDES (Michel), « Le dispositif d'allégement des droits de succession sur les transmissions d'entreprises », *JCP N* 2002. 1231.

FRILEUX (F), « Précisions sur le nouvel assouplissement de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit applicables aux transmissions d'entreprises », *JCP N* 2005. 1565.

GAUDEL (Jean-Pierre), « L'évaluation fiscale des titres de sociétés », in *Mélanges Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 473 à 482.

JUDEAU (Yann), *Fiscalité de la cession d'entreprise*, Litec, 2014.

SALVADOR (Olivier), « Le nouveau régime fiscal applicable aux transmissions successorales d'entreprises », *Dr. et patr.* 2000, n° 85, p. 30 à 35.

VARII AUCTORES, « Transmission de l'entreprise à titre gratuit : quelle sécurité fiscale ? », *JCP N* 2003. 1355 à 1383.

international.scholarvox.com:ESCP Business School:1023002082:88866131:196.12.235.185:1582120347

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022819292:88866161:196.112.23.54:1587320347

TITRE 2

L'IMPOSITION ANNUELLE DU PATRIMOINE

1651 Cette famille d'impôts est hétérogène puisqu'elle juxtapose une imposition récente, l'ISF (CHAPITRE 1), et une série d'impositions nées pour l'essentiel au XIXe siècle, la fiscalité directe locale (CHAPITRE 2).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2819292:88.161.196.112.23.54:1587320347

CHAPITRE 1

L'impôt de solidarité sur la fortune

1652 Pendant des décennies objet de vives critiques (« Droits sur les fruits sont impôts, droits sur le fonds sont pillage », selon le mot de Mirabeau), l'imposition annuelle du patrimoine a été instituée en France sous l'appellation d'impôt sur les grandes fortunes (IGF) à compter de 1982 par la loi du 30 décembre 1981. Présenté comme l'innovation fiscale majeure du premier septennat de François Mitterrand, le nouvel impôt avait, selon l'exposé des motifs, une triple finalité : mieux adapter l'impôt aux facultés contributives de chacun, concourir à la réduction des inégalités excessives et combler certaines insuffisances du système fiscal français. L'impôt ainsi institué à compter de 1982 connaîtra une évolution mouvementée.

1653 À la suite du changement de majorité à l'Assemblée nationale en mars 1986, l'IGF fut supprimé par la loi de finances rectificative du 11 juillet 1986. Pour certains, ce fut là une erreur politique majeure expliquant dans une large mesure l'échec de Jacques Chirac aux élections présidentielles de 1988. Il est vrai que les propositions de suppression se sont faites ensuite plus rares.

1654 Dans sa « Lettre à tous les Français » (1988), François Mitterrand, candidat au renouvellement de son mandat de président de la

internationalscholarvox.com:ENCG Marrakech:2028819292:88861161:196.112.23.54:1587320347

République prévoit « le retour dans notre législation de l'impôt sur les grandes fortunes… Il frappera… comme en 1985, quelques personnes les plus riches, son produit servant à financer une large part du revenu minimum d'insertion que recevront les nouveaux pauvres ». L'impôt change ainsi de finalité, car délié de tout examen de ses effets économiques et financiers sur le propriétaire d'un patrimoine d'un certain montant, il a pour objet unique de faire jouer la solidarité, obligeant ceux qui disposent de grandes facultés contributives à venir en aide aux plus démunis.

1655 Conformément à l'engagement pris par le président de la République, l'article 26 de la loi de finances pour 1989 du 23 décembre 1988 remet en vigueur les dispositions abrogées en 1986 avec la dénomination significativement nouvelle d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) et y apportant quelques modifications de nature essentiellement technique pour remédier à des critiques formulées par le Conseil des impôts dans son rapport de 1986 sur l'imposition du capital.

1656 Sous la présidence de Nicolas Sarkozy, le gouvernement de François Fillon fit adopter la loi du 29 juillet 2011 conduisant à limiter la portée de l'ISF, notamment par un abaissement très sensible du barème avec un taux maximum de 0,50 %, un allégement des conditions d'exonération des biens professionnels et une simplification des obligations déclaratives. Avec le changement de majorité en 2012, cette loi fut remplacée par loi du 29 décembre 2012 qui, entre autres, rétablit le barème progressif allant jusqu'à 1,50 %, limite la déduction du passif et supprime la réduction d'impôt pour personne à charge. À quelques aménagements près, on est revenu à la situation antérieure à 2011.

1657 La France reste un des derniers pays à taxer la fortune avec la Grèce, la Suisse et l'Espagne qui l'avait suspendu en 2008 mais l'a rétabli pour d'impérieuses raisons budgétaires en 2010. En effet, dans la période récente, pratiquement tous les pays européens ont supprimé l'imposition de la fortune, ainsi l'Autriche en 1993, la République fédérale d'Allemagne en 1995, le Danemark en 1997, les Pays-Bas en 2001 et, enfin, la Suède en 2007. En France, chaque élection nationale ravive le débat sur sa pertinence ou le bien-fondé de sa suppression ; il provoque en effet des senti-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2028122988:88613116:196.112.33.150:1587320347

ments partagés, il est d'ailleurs d'autant plus populaire que peu de contribuables y sont assujettis !

Il rapporte quelque 5 milliards d'euros, soit 2 % des recettes fiscales de l'État, payés par 312 000 foyers fiscaux.

1658 La réglementation relative à l'ISF a été codifiée aux articles 885 A à 885 Z du CGI soit, avec les subdivisions propres à chaque article, au total une bonne trentaine d'articles.

1659 L'ensemble de la matière est dominé par un grand principe selon lequel, sauf dispositions particulières, l'ISF est assis, recouvré et acquitté selon les mêmes règles et sous les mêmes sanctions que les droits de mutation par décès (art. 885 D).

Bibliographie

COLLET (Martin), « Un plafond pour l'ISF » in *L'impôt confisqué*, Odile Jacob, 2014, p. 57 à 67.

COURRET DU PONT (N.) et MERCIER (J.-Y.), « Le plafonnement de l'ISF est-il bien conforme aux exigences constitutionnelles ? » *Fr. Lefebvre* 17/2005, comm. 34.

Commission d'étude d'un prélèvement sur les fortunes (commission Blot-Méraud-Ventejol), 3 vol., Doc. fr., 1979.

Commission des finances du Sénat, *L'impôt sur la fortune*, Rapport d'information de Ph. Marini, n° 351 (2003-2004).

COURTOIS (Pierre), *L'impôt de solidarité sur la fortune*, Litec, 236 p.

CROUY-CHANEL (Emmanuel DE) « L'impôt sur la fortune, le mal-aimé du système fiscal français », *Rev. pol. parl.* oct.-déc. 2005, p. 25.

CROUY-CHANEL (Emmanuel de) et Le Bris (Anne-Sophie) « La décision n° 2010-44 du Conseil constitutionnel. Réflexions sur la notion de faculté contributive », *Dr. fisc.* 2011, n° 9, comm. 320.

CUBER (J.) et SUBRA (F.), « La question prioritaire de constitutionnalité sonnera-t-elle le glas de l'ISF ? », *Dr. fisc.* 2010, n° 25, comm. 382.

DEBOISSY (Florence), « L'exonération d'ISF des droits sociaux détenus par leurs dirigeants », *RTD com.* 2004, n° 1, p. 174.

DEBOISSY (Florence), « Société Holding animatrice : comment établir la réalité de l'activité d'animation du groupe », note ss

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1228992:88866961:196.122.35:1587330347

Cass. com. 8 oct. 2013, *M. Epton*, *Dr. fisc.* 2014, n° 13, comm. 244.

Desbuquois (Jean-François), *ISF et droits sociaux*, EFE, 2016, 377 p.

Didier (Michel) et Ouvrard (Jean-François), *L'impôt sur le capital au XXI*[e] *siècle. Une couteuse singularité française*, Economica, 2016, 158 p.

Douet (Frédéric), « Plafonnement de l'ISF et contrats d'assurance-vie » *Defrénois*, 2013, n° 15-16, p. 803 à 807.

Duhem (Jacques), « Quelles sont les fonctions que doit exercer un dirigeant de société pour échapper à l'ISF ? », *JCP E* 2002. 398.

Fouquet (Olivier), « L'assiette de l'IS est-elle constitutionnelle ? », *Dr. fisc.* 2010, n° 42-43, Act. 198.

Grosclaude (Jacques), *L'impôt sur la fortune*, Berger-Levrault, 1976, 225 p.

Grosclaude (Jacques), « Les projets d'imposition de la fortune de 1914 à 1950 et l'impôt de solidarité sur la fortune », Comité pour l'histoire économique et financière de la France, Études et Documents XI, 1999, p. 243 à 254.

Grosclaude (Jacques), « L'impôt de solidarité sur la fortune. Genèse et problématique », *J.-Cl. Impôt sur la fortune*, fasc. 15, 2014.

Grosclaude (Jacques), « De l'inconstitutionnalité de l'imposition de la fortune en Allemagne et en France », in *Mélanges Jean Waline*, Dalloz, 2002, p. 49 à 58 et *Dr. fisc.* 2002, n° 24, p. 879 à 883.

Hannecart-Weyth (Wanda) et Letacon (Mathieu), « Holdings patrimoniales : faut-il avoir peur de la clause anti-abus ISF ? », *Les Nouvelles Fiscales* 2017, n° 1198, pp. 24-29.

Hay (Jean-Loup), *L'imposition du capital*, PUF, coll. « Que sais-je ? ».

Luppi (Philippe), Noël (Gilles) et Laroche (Christian), *L'imposition du capital. Entre mythes et réalités. Quels enjeux pour demain ?*, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2016, 253 p.

Mastor (Wanda), « L'impôt de solidarité sur la fortune à travers l'épreuve de la Constitution », *D.* 2005. 1257 à 1260.

internationalscholarvox.com:ENCG Marrakech:2112829298886066:196011223:54:1587320347

MAUBLANC (Jean-Pierre), « Le contribuable peut-il tenir en échec le caractère confiscatoire de l'ISF ? », à propos de Cass. com. 25 janv. 2005, n° 03-10068, *M. et Mme Imbert de Trémiolle*s, *AJPI* 11/05, p. 823 à 826 et 851 à 854.

PICHET (Éric), *L'ISF 2011 : théorie et pratiques*, Les Éditions du siècle, 2016, 5280 p.

PICHET (Éric), « Les conséquences économiques de l'impôt sur la fortune », *Dr. fisc.* 2007, n° 14, p. 10.

PICHET (Éric), « Holdings animatrices de groupe : théorie et pratiques », *Dr. fisc.* 2014, n° 13, comm. 237.

PIERRE (Jean-Luc), « La Cour de Cassation examine l'ISF au regard de la jurisprudence du Conseil constitutionnel et l'article 1er du premier protocole additionnel de la Convention EDH, note sous Cass. com. 25 janv. 2005, n° 03-10068, *Épx Imbert de Trémiolles* », *JCP E* 2005. 837 à 839.

PIERRE (Jean-Luc), « ISF : notion de holding animatrice de groupe et conditions de déduction du passif pour la détermination de l'assiette imposable », note ss Cass. com., 8 mai 2014, n° 13-11420, *Mme Porche*, *Dr. fisc.* 2014, n° 17, comm. 523.

PIKETTY (Thomas), *Le capital au XXIe siècle*, Seuil, 2013, 969 p. (contient un chapitre intitulé « Un impôt mondial sur le capital », p. 835 à 883).

SALIN (Pascal), *L'arbitraire fiscal*, Robert Laffont, 1985, chap. II, « Racket sur le capital », p. 69 à 101.

SIERACZEK-ABITAN (Manon), « Pour une fusion de l'ISF et des droits de mutation à titre gratuit : un impôt unique sur le capital », *Dr. fisc.* 2007, n° 13, étude 336.

TCHECKAY (Alain), « L'élaboration de l'impôt sur les grandes fortunes », *Pouvoirs,* 1982, n° 23, p. 47.

VAN HASSEL (Frank), « Mise en place d'un mécanisme anti-abus en matière de plafonnement de l'ISF », *Dr. fisc.* 2017, n° 1, comm. 33.

VIESSANT (Céline), « L'impôt de solidarité sur la fortune, l'impôt de la controverse », *Gestion et finances publiques* 2012, n° 8-9, p. 18 à 22.

international.scholarvox.com:ESCG Marrakech:1029219292:88866131:196.112.235.41:1587330347

SECTION 1
LE CHAMP D'APPLICATION DE L'ISF

1660 L'ISF est un impôt annuel dû par le foyer fiscal (**§ 1**) après application des règles de territorialité (**§ 2**).

§ 1. L'imposition par foyer

1661 Seules les personnes physiques disposant, le 1er janvier de l'année d'imposition, d'un patrimoine imposable d'une valeur supérieure à un certain seuil (1 300 000 euros pour 2017) sont assujetties à l'impôt.

1662 Échappent donc à l'ISF les personnes morales tant privées que publiques quelle que soit leur forme. Ce faisant, la législation française se différencie des législations étrangères qui connaissent ou ont connu l'imposition sur la fortune. Toutefois, les biens détenus par les personnes morales seront imposés indirectement entre les mains des personnes physiques en qualité d'associés propriétaires des actions ou parts représentatives des biens de la société. De ce fait le législateur français évite la double imposition. Par ailleurs, il faut rappeler (v. ss 929) qu'a été instituée une taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France (CGI, art. 990 D à 990 G) qui a pour objectif d'éviter qu'échappent à l'imposition du patrimoine des personnes qui, sous couvert de personnes morales fictives ayant en général leur siège social dans des paradis fiscaux, détiennent des immeubles en France.

1663 L'ISF est établi par foyer fiscal qui comprend le contribuable, son conjoint ou partenaire et les enfants mineurs non émancipés (CGI, art. 885 A, 2°). La composition s'apprécie au 1er janvier, qui constitue la date du fait générateur de l'impôt.

Il n'existe pas de mécanisme neutralisant équivalent à celui du quotient familial en matière d'impôt sur le revenu (v. ss 781), ce qui pénalise les époux ou partenaires d'un PACS par rapport aux célibataires. En effet, le point de savoir si le seuil d'imposition

international.scholarvox.com:ENCG/Marrakech:1029411292:88866161:196.112.223.54:1557320347

est atteint, est déterminé non pour chaque propriétaire de biens imposables considérés isolément mais pour tous les membres du foyer fiscal. Pour le Conseil constitutionnel, il n'en résulte aucune atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques, estimant « qu'il est de fait que le centre de disposition des revenus à partir duquel peuvent être appréciées les ressources et les charges du contribuable est le foyer familial » (Cons. const., Décis. n° 81-133 DC du 30 déc. 1981, pt 7). La seule hypothèse où le contribuable bénéficie de l'imposition par foyer est celle où le patrimoine de l'un des membres du foyer est négatif.

Sont retenus les biens appartenant aux deux époux ou partenaires quel que soit leur régime matrimonial. Ce principe connaît toutefois deux exceptions. Font l'objet d'une imposition distincte les époux séparés de biens et ne vivant pas sous le même toit ainsi que les époux en instance de divorce ou de séparation de corps lorsqu'ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées. En revanche et contrairement aux dispositions concernant l'impôt sur le revenu, l'imposition est commune en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un des époux.

1664 Les biens des enfants mineurs sont imposés avec ceux de leurs parents qui ont l'administration légale même si ces enfants font l'objet d'une imposition distincte au titre de l'impôt sur le revenu (v. ss 165).

1665 Les personnes vivant en concubinage notoire (relations stables et continues entre personnes de sexe différent ou de même sexe) sont également soumises à une imposition commune (CGI, art. 885 E). Cette disposition qui fit beaucoup de bruit est probablement moins importante sur le plan pratique par le nombre restreint de contribuables concubins (moins de 300 par an) que sur le plan théorique par la reconnaissance du concubinage, pour la première fois par le droit fiscal. Elle a été adoptée dès la création de l'impôt pour éviter qu'un divorce suivi de la reprise de la vie commune ne permette de fractionner le patrimoine en deçà du seuil d'imposition et d'éluder ainsi l'impôt. Les personnes vivant en concubinage doivent également déclarer les biens des enfants vivant avec elles. Toutefois si un concubin est par ailleurs marié, ses biens et ceux de ses enfants mineurs sont rattachés à son foyer

légal. L'administration a la charge de la preuve du concubinage laquelle, comme en matière de droits de succession, ne peut être apportée que par des moyens de preuve compatibles avec la procédure écrite.

1666 Depuis la loi n° 99-944 du 15 novembre 1999 sur le Pacte civil de solidarité (PACS), le concubinage n'implique plus une différence de sexe entre concubins. De ce fait, la condition de notoriété étant remplie, les concubins homosexuels doivent faire l'objet d'une imposition commune.

1667 Les partenaires liés par un PACS font l'objet d'une imposition commune à compter du 1er janvier suivant l'année au cours de laquelle le pacte a été enregistré au greffe du tribunal d'instance.

§ 2. Les règles de territorialité

1668 Le patrimoine à prendre en compte pour l'exigibilité de l'ISF est plus ou moins étendu selon que son propriétaire a son domicile fiscal en France ou à l'étranger. Les règles applicables s'inspirent de celles en vigueur pour l'impôt sur le revenu (v. ss 200).

1669 Les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France sont imposables sur tous leurs biens y compris (sous réserve de conventions fiscales) ceux situés à l'étranger. Mais, les contribuables domiciliés en France et propriétaires de biens situés à l'étranger peuvent imputer sur l'ISF dû en France l'impôt sur la fortune acquitté à l'étranger pour des biens non exonérés en France et situés hors de France. Est ainsi évitée la double imposition des biens situés à l'étranger.

1670 Les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France ne sont imposables qu'à raison des biens situés en France, dans la mesure où leur valeur nette excède le seuil d'imposition. Sont toutefois exonérés d'ISF les placements financiers effectués en France par des non-résidents (v. ss 1726).

1671 La définition du domicile fiscal à retenir au regard de l'ISF est la même que celle retenue pour l'impôt sur le revenu c'est-à-dire celle prévue à l'article 4-B du CGI (v. ss 202) ou, pour les ressortissants de pays liés à la France par une convention internationale,

la définition retenue par cette convention. Le but de cette disposition est d'éviter qu'une même personne soit considérée comme domiciliée en France au regard de l'ISF et dans un autre État en matière d'impôt sur le revenu.

1672 Pour ce qui est de la question de savoir si le bien meuble ou immeuble est situé ou non en France, il conviendra de se reporter soit aux règles applicables en matière de droits de succession (CGI, art. 750 *ter*) (v. ss 1407) soit à la convention internationale s'il en existe une.

1673 D'un autre côté et d'une manière similaire aux droits de mutation à titre gratuit (v. ss 1433), les non-résidents sont imposés à raison de la détention personnelle ou par un groupe familial interposé, de titres de sociétés françaises ou étrangères dont l'actif est directement ou indirectement constitué d'immeubles en France.

1674 La loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 a prévu une mesure en faveur des impatriés (CGI, art. 155 B) en disposant que les personnes qui transfèrent leur domicile fiscal en France après avoir été fiscalement domiciliées à l'étranger pendant les cinq années précédentes ne sont provisoirement imposées pendant cinq ans que sur leurs bien situés en France.

Section 2
L'assiette de l'ISF

1675 L'assiette de l'ISF est à première vue très large car la loi ne procède pas par énumération. Sont visés tous les « biens, droits et valeurs » (CGI, art. 885 E) appartenant aux personnes imposables. De surcroît, le législateur donne un sens extensif à la notion de propriété aboutissant, ce faisant, à une notion compréhensive des biens imposables (**§ 1**). Mais ce principe est tempéré par d'importantes exonérations (**§ 2**) tant et si bien qu'on a pu dire que l'ISF taxe les millionnaires et exonère les milliardaires, notamment grâce à l'exonération des biens professionnels.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1922192282:88861961:196.200.156.1:1589739347

§ 1. Les biens imposables

1676 Sous réserve des exonérations étudiées plus loin, les biens de toute nature qui sont la propriété du contribuable au 1er janvier de l'année d'imposition sont soumis à l'ISF. Comme en matière de droits de succession (v. ss 1440), la preuve du droit de propriété résulte de l'application de règles de droit civil telles que la théorie de la propriété apparente, la théorie de l'accession et la présomption de propriété établie par l'article 2276 du Code civil en faveur du possesseur de meubles. Par ailleurs s'appliquent également les présomptions légales de propriété, de portée purement fiscale, prévues par les articles 752 à 754 B et 1881 à 1882 (v. ss 1440).

1677 De surcroît existent un certain nombre de règles propres à l'ISF concernant certaines catégories de biens.

A. Les biens grevés d'un droit d'usufruit, d'usage ou d'habitation

1678 En cas de démembrement de propriété, l'usufruitier ou le titulaire d'un droit d'habitation ou d'un droit d'usage accordé à titre personnel doit comprendre les biens dans son patrimoine pour leur valeur en pleine propriété (CGI, art. 885 G) sans que puisse être appliqué un quelconque abattement au titre du démembrement. Le nu-propriétaire est en principe exonéré, ce qui n'est pas sans poser problème en matière de déduction des dettes (v. ss 1747). Il s'agit ici d'une présomption irréfragable de propriété.

1679 Cette règle a une double justification. D'abord, elle met l'impôt à la charge de celui qui perçoit les revenus à savoir l'usufruitier, le nu-propriétaire ne tirant aucun revenu ou avantage immédiat du bien. Ensuite, elle permet de lutter contre les démembrements de propriété qui visent à éluder l'ISF en transférant, pour tomber sous le seuil d'imposition, la nue-propriété des biens à des héritiers présomptifs non imposables.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022620537:88866621:196.112.215.87:1587325052

1680 Toutefois, l'imposition de l'usufruitier sur la pleine propriété est écartée :

– lorsque la constitution de l'usufruit résulte des articles 767 ancien (usufruit légal du conjoint survivant avant le 1er juillet 2002), 1094 et 1098 du Code civil ;

– lorsque le démembrement de propriété résulte de la vente d'un bien dont le vendeur s'est réservé l'usufruit et que l'acquéreur n'est ni héritier ni donataire du vendeur ;

– lorsque l'usufruit a été réservé par le donateur d'un bien ayant fait l'objet d'un don à l'État ou à certaines personnes publiques énumérées à l'article 885 G-c du CGI.

1681 Dans les trois cas cités, à condition que l'usufruit ne soit ni vendu ni cédé à titre gratuit, les biens grevés d'usufruit sont compris respectivement dans les patrimoines de l'usufruitier et du nu-propriétaire suivant les proportions de droit commun fixées par l'article 669 du CGI (v. ss 1490). Si l'administration apporte la preuve que la transmission est fictive ou réalisée exclusivement dans un but fiscal, elle est en droit de restituer le véritable caractère de l'opération sur le fondement de la procédure de l'abus de droit (v. ss 146).

Saisi en 1981 du problème de l'imposition de l'usufruitier, le Conseil constitutionnel a déclaré cette imposition conforme à la Constitution en posant le principe selon lequel « la capacité contributive se trouve entre les mains non du nu-propriétaire mais de ceux qui bénéficient des revenus ou avantages afférents aux biens dont la propriété est démembrée », en d'autres termes entre les mains de l'usufruitier (Cons. const. n° 81-133 DC du 31 déc. 1981, *Dr. fisc.* 1982, n° 2-3, comm. 90). C'est ce même principe qui a conduit le Conseil constitutionnel à invalider une disposition du projet de loi de finances pour 1999 qui tendait à déclarer imposable la personne qui a constitué un usufruit, en d'autres termes le nu-propriétaire. Pour la Haute Assemblée l'impôt de solidarité sur la fortune ne saurait être assis « sur un bien dont le contribuable nu-propriétaire ne tirait aucun revenu alors que serait prise en compte dans le calcul de l'impôt la valeur en pleine propriété dudit bien » (Cons. const. n° 98-405 DC du 29 déc. 1999, *JO* 1er déc. 1998, p. 20138). Cette décision a conduit certains commentateurs à soutenir que les biens non productifs de revenu devraient être exonérés de l'ISF (v. ss 1767).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022620567:88861186:196.200.156.21:1587325052

B. Les contrats d'assurance-vie

1682 Pendant la phase d'épargne, il convient de distinguer entre contrats rachetables et contrats non rachetables. Les premiers comportent pour leur bénéficiaire la possibilité de récupérer à tout moment tout ou partie des sommes versées. Ils sont de ce fait une créance du souscripteur contre la compagnie d'assurance à inclure dans le patrimoine imposable pour leur valeur de rachat qui est indiquée tous les ans dans la police d'assurance. En revanche, les contrats non rachetables tels les assurances temporaires en cas de décès, ne constituant pas une valeur patrimoniale du souscripteur tant que l'assureur n'est pas appelé à verser les prestations prévues ne sont pas imposables. Toutefois l'article 885 F soumet à l'ISF les primes versées après l'âge de 70 ans au titre des contrats non rachetables souscrits à compter du 20 novembre 1991.

C. Les bons anonymes

1683 Les bons anonymes sont ceux où l'épargnant n'indique ni son identité ni son domicile à l'établissement qui paye les intérêts. Ils donnent lieu à un prélèvement libératoire de 2 % sur le montant nominal du bon, qui a pour vocation de se substituer à l'ISF. Ce prélèvement est perçu autant de fois que le 1er janvier d'une année se trouve dans la période allant de l'émission au remboursement du bon.

1684 Le contribuable peut renoncer à l'anonymat en déclinant son identité et son domicile à l'établissement payeur qui les communique à l'administration (v. ss 631). Outre l'imposition des intérêts au titre des revenus des capitaux mobiliers (v. ss 631) la valeur nominale des bons est à inclure dans le patrimoine imposable si le seuil d'imposition est dépassé.

§ 2. Les biens exonérés

1685 Comparativement aux législations étrangères, les biens exonérés sont nombreux et de nature diverse (CGI, art. 885 H et s.). L'ISF

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1126760087:88866251:196.200.156.102:1583325052

est de ce fait très éloigné d'un impôt général devant frapper l'ensemble du patrimoine du contribuable.

Sont exonérés, en premier lieu, les biens faisant partie d'un patrimoine n'excédant pas le seuil d'imposition ainsi que les biens possédés en nue-propriété, dans la mesure où l'usufruitier est imposé pour leur valeur en pleine propriété (v. ss 1678).

1686 D'un autre côté, la caractéristique essentielle de l'ISF quant à son assiette consiste dans l'exonération des biens professionnels (**A**), laquelle n'a pas son équivalent dans les systèmes fiscaux étrangers. Sont également exonérés un certain nombre de biens non professionnels (**B**) dont l'énumération ressemble à un inventaire à la Prévert.

A. Les biens professionnels

1687 S'agissant de la définition des biens professionnels la loi distingue suivant que la profession est exercée à titre individuel (**1**) ou dans le cadre d'une société (**2**). Sous certaines conditions les biens ruraux (**3**) sont assimilés à des biens professionnels.

1. Les biens dépendant d'une exploitation individuelle

1688 Les biens professionnels des exploitants individuels sont définis par l'article 885 N du CGI comme étant « les biens nécessaires à l'exercice à titre principal, tant par leur propriétaire que par le conjoint de celui-ci, d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ». Quatre conditions doivent donc être remplies pour que l'on soit en présence d'un bien professionnel : il doit être nécessaire (**d**) à l'exercice d'une activité professionnelle (**a**) exercée à titre principal (**c**) par son propriétaire ou son conjoint (**b**)

a. L'affectation des biens à l'exercice d'une activité professionnelle

1689 En principe, cette activité doit présenter un caractère industriel, commercial, artisanal, agricole ou libéral et constituer une véritable profession (CA Chambéry, 20 sept. 2016, n° 14/02747, *B. c/ DGFiP*, *Dr. fisc.* 2016, n° 45, comm. 575). Pour l'administration, « la profession consiste dans l'exercice à titre habituel et constant d'une activité de nature à procurer à celui qui l'exerce les moyens

de satisfaire aux besoins de l'existence ». À vrai dire la définition de la profession n'est pas sans difficultés, l'Administration tentant de faire adopter une conception restrictive pour limiter les exonérations.

1690 D'une manière générale, sont activités professionnelles celles dont les résultats sont imposés dans la catégorie des BIC, des BA et des BNC, encore que ce principe ne soit pas toujours respecté.

1691 Ainsi nonobstant l'imposition des revenus dans la catégorie des BNC, l'administration considère que n'exercent pas une profession les personnes réalisant des opérations de bourse, les propriétaires de chevaux de course non éleveurs et non entraîneurs ainsi que les titulaires de revenus innomés. De même, une activité de loueur de fonds de commerce ne constitue pas en règle générale une profession pour le loueur, bien que ce dernier soit imposé dans la catégorie des BIC.

1692 D'un autre côté, les activités de location d'immeubles nus étant des activités de nature civile ne présentent pas un caractère professionnel, quand bien même le bailleur d'immeuble y consacrerait tout son temps, emploierait du personnel à cet effet et quelle que soit l'importance de l'activité exercée.

1693 Enfin, les salariés n'exercent pas, selon la lettre de l'article 885 N du CGI qui n'en fait pas mention, une activité professionnelle au sens de l'ISF. Toutefois l'Administration a fini par admettre – *contra legem* ? – comme biens professionnels les biens nécessaires à l'exercice d'une profession salariée lorsque ce lien de nécessité découle intrinsèquement et directement des conditions de fait d'exercice de la profession et non d'un choix individuel ou d'une simple commodité (Rép. min. n° 1818, *JOAN Q* 29 janv. 2008, p. 772).

b. L'exercice par le propriétaire ou son conjoint de l'activité professionnelle

1694 Bien que le conjoint soit seul visé par l'article 885 N, il est admis que les biens appartenant au concubin notoire, au partenaire lié par un PACS ou à un enfant mineur de l'exploitant ont un caractère professionnel. Un même foyer pourra donc comprendre plusieurs patrimoines professionnels exonérés.

international.scholarvox.com:ENCG Tanger:1096166788:88850587:196.200.156.12:1587325052

En cas de démembrement de propriété, peut se prévaloir du régime des biens professionnels, celui qui est imposable à l'ISF c'est-à-dire en général l'usufruitier à la condition bien entendu qu'il soit aussi l'exploitant.

1695 La condition relative à la propriété fait que les biens donnés en location ne peuvent pas, en principe, être regardés comme des biens professionnels pour leur propriétaire, même s'ils sont affectés à l'exercice d'une activité professionnelle. Il n'en va autrement que si les opérations de location constituent elles-mêmes une activité professionnelle (loueurs de voitures par exemple) ou dans le cas de biens ruraux (v. ss 1716). De même, bien que faisant l'objet d'une location sont exonérés les locaux d'habitation loués meublés par des loueurs professionnels, à condition – de manière cumulative – que ces derniers soient inscrits au registre du commerce en qualité de loueurs professionnels, réalisent plus de 23 000 euros de recettes annuelles et retirent de cette activité un montant représentant plus de la moitié des revenus professionnels de leur foyer (CGI, art. 885 R).

1696 D'un autre côté, l'Administration admet, dans une interprétation libérale, que la condition relative à l'exercice de la profession par le propriétaire lui-même est remplie lorsque le bien est loué, soit par lui-même directement, soit par l'intermédiaire d'une société dont il détient les parts, dès lors que cette location ne le prive pas d'utiliser l'immeuble pour les besoins exclusifs de son activité professionnelle. Ce cas relativement fréquent est, par exemple, celui des médecins travaillant dans des cliniques dont ils possèdent les immeubles par l'intermédiaire d'une société civile immobilière qui loue les locaux à une société d'exploitation de la clinique. Cette solution peu compatible avec la lettre du texte est fondée sur une certaine transparence fiscale, malgré l'interposition d'une ou deux sociétés.

c. L'exigence d'une profession exercée à titre principal

1697 L'activité principale s'entend normalement de celle qui constitue pour le redevable, l'essentiel de ses activités économiques, même si elle ne dégage pas la plus grande part du revenu. Lorsque les diverses activités professionnelles sont d'égale importance, il

convient de considérer que l'activité principale est celle qui procure à l'intéressé la plus grande part de revenus.

1698 Par ailleurs, il y a lieu de considérer que constituent une seule activité les diverses activités professionnelles exercées par la même personne, lorsqu'il existe soit un lien de similitude, soit un lien de connexité et de complémentarité entre les diverses professions en cause (CGI, art. 885 N). Il en va ainsi d'un pharmacien exploitant une officine et un laboratoire d'analyses médicales ou d'un concessionnaire d'automobiles exploitant un garage. En revanche, un agriculteur ne peut considérer comme un bien professionnel le terrain affecté à l'exploitation d'un camping classé.

d. Le caractère nécessaire du bien à l'exercice de la profession

1699 Cette condition implique selon l'Administration l'existence d'un lien de causalité directe avec l'exploitation, une utilisation effective pour les besoins de celle-ci, et l'impossibilité d'utiliser les biens en cause pour un autre usage. La Cour de cassation a confirmé la doctrine administrative selon laquelle l'inscription d'un bien à l'actif du bilan d'une entreprise fait seulement présumer le caractère professionnel d'un bien ; mais l'Administration est en droit d'apporter la preuve que le bien en cause n'est pas nécessairement et effectivement affecté à l'exercice de la profession.

1700 Est donc retenu le critère de l'affectation réelle : sera considéré comme bien professionnel un bien affecté à l'exploitation, même s'il n'est pas inscrit à l'actif du bilan. La solution est ici la même qu'en matière de TVA et de contribution économique territoriale.

2. Les parts ou actions de sociétés

1701 Malgré la personnalité morale des sociétés, il est admis que certaines parts ou actions ont le caractère professionnel pour leur titulaire. En application des articles 885-0 et 885-0 *bis*, les conditions nécessaires pour que ces titres aient le caractère de biens professionnels ne sont pas identiques selon que la société est soumise à l'impôt sur le revenu (**a**) ou à l'impôt sur les sociétés (**b**) encore que des dispositions soient communes aux deux formes de sociétés (**c**).

a. Les parts des sociétés soumises à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 8 et 8 ter)

1702 Ces parts sont considérées pour leur détenteur comme des biens professionnels lorsque ce dernier exerce dans la société son activité principale (CGI, art. 885 O). La détermination de ce caractère principal s'effectue selon le même critère que pour l'exercice de la profession dans le cadre de l'entreprise individuelle (v. ss 1689). Il n'est pas exigé que l'associé exerce dans ces sociétés des fonctions de direction ou de gestion, ni même qu'il détienne une participation minimale. En revanche l'associé doit participer effectivement à l'activité sociale. La loi pour l'initiative économique, dite loi Dutreil, du 1er août 2003 a toutefois aménagé ce principe (v. ss 1731). En effet, l'exonération peut également bénéficier à des associés inactifs dans l'entreprise, soit lorsque ces derniers prennent l'engagement de conserver un certain pourcentage des parts sociales pendant six ans, soit lorsqu'ils souscrivent au capital de petites et moyennes entreprises.

b. Les parts et actions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés

1703 Pour qu'un associé bénéficie de l'exonération des biens professionnels à raison des parts et actions qu'il détient dans une société soumise à l'impôt sur les sociétés, il doit remplir deux conditions, l'une relative à l'exercice de fonctions de direction dans la société, l'autre relative à la détention d'une participation minimale.

1704 S'agissant de la première condition, la loi énumère limitativement les fonctions de direction dont l'exercice permet de bénéficier de l'exonération de biens professionnels. Pour les sociétés de personnes soumises à l'impôt sur les sociétés par option, il n'est pas nécessaire que l'associé soit gérant, mais il doit participer effectivement à l'activité sociale, en exerçant dans la société des fonctions professionnelles à titre principal. Pour les SARL et les sociétés en commandite par actions, sont professionnelles les parts dont disposent les gérants à condition qu'ils soient nommés conformément aux statuts, qu'ils exercent effectivement leurs fonctions et qu'ils perçoivent une rémunération normale.

1705 Quant aux sociétés anonymes, les fonctions ouvrant droit à la qualification de biens professionnels sont, dans les sociétés ano-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:10

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1962605557:88861321:161.123.54.168:1573735052

nymes de type classique, celles de président de conseil d'administration, de directeur général et de directeurs généraux délégués (cinq au minimum) ; dans les sociétés anonymes à directoire, celles de membres du directoire et celle de président du conseil de surveillance (art. 885 O *bis*).

Ces fonctions doivent être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale et principale au regard des rémunérations versées au titre des fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires. Cette rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus professionnels de l'intéressé à l'exclusion des revenus non professionnels (CGI, art. 885-O *bis*, 1°, al. 2). Ne sont donc pas exonérés les dirigeants qui exercent leurs fonctions à titre bénévole ou moyennant une rémunération peu élevée.

La fonction professionnelle éligible s'apprécie distinctement au niveau de chaque conjoint ou concubin notoire et non au niveau du foyer fiscal (Com. 26 févr. 2008, n° 07-10.515).

Le logement de fonction d'un dirigeant n'est pas un bien professionnel (Com. 3 févr. 2015, n° 13-25.263, FD, *M. et Mme Journel*, *Dr. fisc.* 2015, n° 11, comm. 205).

1706 S'agissant du seuil de participation dans le capital, la loi exige que le propriétaire des actions ou parts possède directement ou indirectement 25 % au moins des droits de vote attachés aux titres émis par la société, la condition cumulative tenant à la détention de 25 % des droits financiers a été supprimée (CGI, 885 O *bis*). Ce pourcentage s'apprécie compte tenu des actions appartenant au redevable, à son conjoint ou concubin notoire, au partenaire d'un PACS, à leurs ascendants ou descendants et à leurs frères et sœurs. Le taux de participation de 25 % se calcule en tenant compte des droits détenus par le redevable et les membres de sa famille directement dans une société, mais aussi des droits détenus par l'intermédiaire d'une société dont ils sont associés ou actionnaires.

1707 Cette règle de la participation minimale de 25 % dans le capital comporte trois tempéraments. Tout d'abord, ce seuil ne s'applique pas aux gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI. Il s'agit essentiellement des gérants majoritaires de SARL et des gérants des sociétés en commandite par actions. En deuxième lieu,

il en va de même lorsque la valeur des titres possédés excède 50 % de la valeur brute des biens imposables du redevable y compris les actions ou parts en cause. Cette disposition vise principalement un dirigeant qui a investi l'essentiel de sa fortune dans la société qu'il dirige sans pour autant en posséder 25 % du capital. En troisième lieu, selon l'article. 885 O *bis* 2 du CGI, afin que le seuil de détention fixé à 25 % pour bénéficier du régime des biens professionnels ne soit pas un obstacle à la croissance des entreprises ce seuil est réduit à 12,5 %, à la condition que le seuil de 25 % ait été respecté pendant les cinq années précédentes et que le redevable ait conclu un pacte avec d'autres associés afin de représenter au moins 25 % des droits de vote et d'être en mesure d'exercer un pouvoir d'orientation dans la société.

c. Les dispositions communes aux deux catégories de titres

1708 On peut recenser cinq catégories de dispositions communes.

1709 **Le domaine d'activité de la société.** De la même manière que pour les exploitants individuels, l'activité exercée par la société doit être de nature industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale (CGI, art. 885 O *ter*). Dès lors, les parts ou actions de sociétés purement civiles n'ont pas le caractère de biens professionnels. Tel est notamment le cas des sociétés ayant pour activité principale la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières ou la gestion de leur patrimoine immobilier. Cette règle comporte toutefois deux dérogations.

1710 La première concerne certaines sociétés holdings dont les titres peuvent ouvrir droit au régime des biens professionnels à condition que ces sociétés soient les animatrices effectives de leur groupe. Le détenteur des parts doit, soit posséder, avec son groupe familial, 25 % au moins du capital de la société, soit détenir directement une participation représentant plus de 50 % de son patrimoine taxable. L'intéressé doit en outre exercer l'une des fonctions de direction ouvrant droit à la qualification de biens professionnels, pour les droits qu'il détient dans la société holding. En revanche, sont exclus du régime des biens professionnels les titres des holdings purs qui se contentent de gérer leur patrimoine et n'exploitent aucune entreprise (CGI, art. 885 O *quater*)

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1126608788806:61061.2.235.158:73525052

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2092205478:88661341:196.112.235:1583335052

1711 La deuxième est relative aux sociétés immobilières. Constituent des biens professionnels, les titres de sociétés immobilières qui ont pour objet, même non exclusif, la location ou la mise à disposition d'immeubles professionnels au profit d'une société d'exploitation dont les parts ou actions sont elles-mêmes des biens professionnels pour le redevable. Les titres ainsi détenus sont exonérés dans la limite du produit de la quote-part du capital de la société d'exploitation détenue par l'associé par la valeur des immeubles loués à cette société par la SCI.

1712 **Les activités similaires, ou connexes et complémentaires.** Les redevables sont fondés à considérer comme un bien professionnel unique les participations qu'ils détiennent dans des sociétés qui exercent une activité similaire ou des activités connexes ou complémentaires. Il suffit alors que le montant total des rémunérations perçues de ces sociétés représente plus de 50 % des revenus professionnels de l'intéressé.

1713 **Les dirigeants retraités.** En principe, le départ à la retraite entraîne la disqualification des actions ou parts sociales dont il est détenteur. Ces actions ou parts entrent donc, dès l'année suivante, dans l'assiette de l'ISF. Toutefois, l'article 885-0 *quinquies* du CGI tempère cette règle dans le cas où la cessation des fonctions s'accompagne d'un démembrement de propriété. En effet, un dirigeant qui, au moment où il abandonne ses fonctions, transmet les parts ou actions qui forment un bien professionnel en s'en réservant l'usufruit peut bénéficier sous certaines conditions, de l'exonération, en tant que bien professionnel, de la valeur de la nue-propriété des titres démembrés, laquelle valeur, fixée comme en matière de droits de succession (CGI, art. 669) (v. ss 1490), sera d'autant plus importante que le dirigeant est âgé.

1714 **Les comptes courants d'associés.** Ne constituant pas pour la société des fonds propres mais s'analysant en une créance des associés titulaires de ces comptes sur la société, ils ne peuvent constituer des biens professionnels pour les intéressés (v. ss 971).

1715 **Exercice d'une profession libérale en SARL ou SA.** Lorsqu'une profession libérale est exercée collectivement en société anonyme ou SARL, il est admis que les actions ou parts de cette société ouvrent droit à l'exonération des biens professionnels pour l'associé qui

exerce sa profession à titre principal dans la société, même s'il ne remplit pas les conditions relatives au seuil de participation et à la nature des fonctions normalement exigées.

3. Les biens ruraux

1716 On est ici en présence d'une dérogation à la règle selon laquelle l'exonération des biens professionnels est réservée au propriétaire. Sont visés les biens ruraux loués par un bail à long terme dans les conditions prévues par le Code rural (CGI, art. 885 H). Ils sont assimilés à des biens professionnels lorsque le bail, d'une durée minimum de 18 ans, a été consenti par le propriétaire du fonds à son conjoint, à leurs ascendants ou descendants ou à leurs frères et sœurs, ainsi qu'à leurs conjoints respectifs, et à condition que les biens loués soient utilisés par le preneur dans l'exercice de sa profession principale.

1717 Dans un but de neutralité fiscale sont également assimilées, sous certaines conditions, à des biens professionnels les parts de groupements fonciers agricoles (GFA). L'exonération a été étendue par la loi du 30 décembre 2003 aux biens loués ou mis à disposition d'une société ayant un objet principalement agricole et contrôlée à plus de 50 % par le bailleur et les membres de son groupe familial.

B. Les autres biens exonérés

1718 En dehors des biens professionnels, certains biens bénéficient d'une exonération spécifique motivée par des considérations de nature diverse, qui peuvent être d'ordre culturel, social ou économique. Certaines de ces exonérations sont communes aux droits de succession alors que d'autres sont spécifiques à l'ISF.

1. Les objets d'antiquité, d'art ou de collection

1719 Sont exonérés à ce titre, entre autres, les tableaux, les gravures les statues, les objets de collection (collection de voitures, de timbres-poste, etc.), objets d'antiquité c'est-à-dire ayant plus de cent ans (CGI, art. 885 I, al. 1er et 2). Sont également considérés comme objet de collection les objets qui sont d'un prix élevé et présentent un intérêt artistique ou culturel réel, la condition de cent ans d'âge n'étant pas exigée. Par cette exonération on a voulu protéger le

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2112254:88866613:196.200.131.54:1587325052

patrimoine artistique et la production des artistes et éviter que ce genre de biens ne déserte le territoire national sans compter qu'ils sont souvent difficiles à évaluer le marché étant par nature fluctuant. D'un certain côté, cette exonération est critiquable dans la mesure où elle est une incitation à investir dans des biens non rentables au sens économique du terme.

1720 L'exonération ne porte toutefois que sur des biens meubles à l'exclusion par conséquent de tout immeuble, même lorsqu'il s'agit d'un monument historique, contrairement à ce qui se passe pour les droits de succession sous certaines conditions (v. ss 1459). Cette exonération est contestée (v. amendement déposé le 2 juin 2011, *JO AN CR*, 7 juill. 2011) au motif que ces biens appartiennent par définition aux plus fortunés, il s'agit d'investissements improductifs dont l'impact économique est réduit, et ils peuvent apparaître comme un refuge contre l'imposition. Le ministère de la culture avait rétorqué que leur taxation entraînerait l'effondrement du marché de l'art et que l'administration se trouverait fort démunie pour effectuer des contrôles. Il y a là matière à débat.

2. Les droits de propriété littéraire et artistique

1721 Sont visées les œuvres littéraires, dramatiques, musicales, etc. (CGI, art. 885, I, al. 4). L'exonération est motivée par le souhait de ne pas handicaper cette forme de création par rapport à la création matérielle exonérée au titre des objets d'art. La non-imposition profite seulement à l'auteur (non à ses ayants droit) à concurrence de la valeur de capitalisation des droits de propriété littéraire ou artistique.

3. Les droits de propriété industrielle

1722 À ce titre sont exonérés les brevets, marques, dessins, modèles, etc. Mais l'exonération est réservée à l'inventeur lui-même (CGI, art. 885, I, al. 3). Ni ses ayants droit ni les acquéreurs de brevets ne peuvent revendiquer l'exonération.

4. Les rentes viagères et les pensions

1723 Les rentes viagères peuvent être constituées entre particuliers ou auprès d'organismes institutionnels. Entre particuliers, elles rémunèrent généralement la vente d'un immeuble ou d'un fonds de

international.scholarvox.com:BNCC Maraheh:1022255788636:91196612:235:1887325052

commerce mais peuvent aussi être instituées à titre gratuit. Servies par des organismes institutionnels, elles sont la contrepartie d'un capital, de primes ou de cotisations. La valeur de capitalisation des rentes instituées tant entre particuliers qu'entre organismes institutionnels est normalement soumise à l'impôt. Toutefois l'article 885 J du CGI exonère la valeur de capitalisation des rentes viagères constituées dans le cadre d'une activité professionnelle auprès d'organismes institutionnels, moyennant le versement de primes périodiques et régulièrement échelonnées pendant une durée d'au moins quinze ans et dont l'entrée en jouissance est subordonnée à la cessation de l'activité professionnelle à raison de laquelle les primes ont été versées (CGI, art. 885 J). Il s'agit essentiellement des rentes constituées dans le cadre d'un plan d'épargne retraite populaire (PERP), d'un plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) ou d'un contrat d'assurance groupe (contrat « Madelin »).

1724 Les pensions de retraite qui sont servies après cessation d'une activité professionnelle ne sont ni cessibles ni transmissibles sauf réversion. N'ayant de ce fait pas de valeur patrimoniale elles ne sont pas imposables.

1725 Sont également exonérées les rentes et indemnités perçues en réparation d'un dommage corporel mais non celles allouées en réparation de dommages matériels (CGI, art. 885 K).

5. Les placements financiers des non-résidents

1726 Les non-résidents ne sont imposés que sur leurs biens situés en France, à condition que l'ensemble de ces biens dépasse le seuil d'imposition (CA Paris, 13 sept 2016, n° 2014/07259, *DNVSF c/ M.*, *Dr. fisc.* 2016, n° 45, comm. 575). Toutefois, en vertu de l'article 885 L, les placements financiers des non-résidents sont exonérés afin d'inciter ces personnes à conserver ou à accroître leurs placements financiers en France. Sont considérés comme placements financiers les comptes de dépôt, les bons de caisse, les valeurs mobilières, etc. Deux catégories de titres ne sont cependant pas exonérées. D'abord les titres représentatifs d'une participation. En pratique, l'administration présume comme titres de participation les titres représentant au moins 10 % du capital de

l'entreprise. Mais cette présomption est une présomption simple. En effet, la qualification de titres de participation dépend de la plus ou moins grande diffusion des titres dans le public et par suite n'est pas exclusivement liée à la détention d'une certaine proportion de parts ou d'actions émises par la personne morale. En deuxième lieu, en vue d'éviter une évasion fiscale trop facile ne sont pas exonérées les actions ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France et ce, à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société. Il en est de même des titres détenus par des non-résidents dans des personnes morales entraînant une possession immobilière indirecte (v. ss 1671).

6. Les bois et forêts et les biens ruraux loués par bail à long terme

1727 Les bois et forêts exonérés des droits de mutation à titre gratuit (v. ss 1460) bénéficient d'une exonération aux mêmes conditions en matière d'ISF.

1728 Les biens ruraux donnés à bail à long terme peuvent bénéficier de l'exonération au titre des biens professionnels (v. ss 1716). S'ils ne remplissent pas toutes les conditions pour être exonérés à ce titre, ils peuvent, comme en matière de droits de succession, bénéficier d'une exonération partielle à concurrence des trois quarts si la valeur totale des biens loués n'excède pas 101 897 euros ; au-delà, l'exonération est limitée à la moitié de ce montant (CGI, art. 885 H).

1729 L'exonération partielle est toutefois subordonnée à la condition que le bail, d'une durée minimum de 18 ans, ne prive pas les descendants du preneur de la faculté de poursuivre la location après le départ de leurs parents.

7. Certains titres de sociétés

1730 Certains titres de sociétés ne répondant pas aux critères des biens professionnels connaissent une exonération soit totale soit partielle.

1731 **Les titres compris dans un pacte d'actionnaires de conservation de titres (pacte Dutreil, CGI, art. 885 I *bis*).** Sont exonérées à concurrence des trois-quarts de leur valeur (sans limitation de montant)

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1326208876:88866561:196.200.131.68:1573125052

les parts ou actions de sociétés faisant l'objet, par pacte d'actionnaire, d'un engagement collectif de conservation d'une durée minimale de six ans (Com. 5 janv. 2016, n° 14-23.681, *M. Petit*, *Dr. fisc.* 2016, comm. 146, note E. Kornprobst). L'engagement doit porter sur au moins 20 % des titres d'une société cotée, respectivement 34 % s'agissant d'une société non cotée (CGI, art. 885 I *bis*) et l'un des associés signataires doit y exercer, pendant trois ans au moins, son activité professionnelle principale (en cas de soumission à l'impôt sur le revenu) ou une fonction de direction (en cas de soumission à l'impôt sur les sociétés).

1732 **Les titres perçus en contrepartie de souscriptions directes ou indirectes au capital de PME (CGI, art. 885 I *ter*).** Sont exonérés les titres reçus en contrepartie de la souscription au capital de sociétés répondant à la définition des petites et moyennes entreprises, en numéraire ou en nature par apport de biens nécessaires à l'exercice de l'activité. Sont considérées comme petites et moyennes entreprises celles qui emploient moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires n'excède pas 40 millions d'euros. La société doit exercer une activité exclusivement industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale et avoir son siège de direction effective dans un État membre de l'Union européenne. L'exonération est totale et ne comporte aucun plafond ni n'exige un engagement de conservation des titres. Elle a été étendue sous certaines conditions en 2007 et en 2008 aux souscriptions indirectes par l'intermédiaire d'une holding, de FIP (Fonds d'investissement de proximité), de FCPI (Fonds commun de placement dans l'innovation) et de FCPR (Fonds commun de placement à risques). Cette exonération perdure tant que les titres demeurent dans le patrimoine du redevable.

1733 **Les titres détenus par les salariés et les dirigeants (art. 885 I *quater*).** Sont exonérés pour trois quarts de leur valeur les titres détenus par les salariés lorsqu'ils exercent leur activité principale au sein de la société et s'ils prennent l'engagement de conserver leurs titres pendant au moins six ans (CA Paris, 24 mai 2016, n° 2014/02942, [*C. / DNVSF*, *Dr. fisc.* 2016, n° 45, comm. 575, p. 26-). Bénéficient également de cette mesure les anciens dirigeants et

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022620587:88866611:196.12.235:1587325052

les anciens salariés qui partent à la retraite s'ils détiennent leurs titres depuis au moins trois ans avant leur départ à la retraite et s'ils s'engagent à les conserver pendant au moins six ans.

SECTION 3

LA LIQUIDATION DE L'ISF

1734 La liquidation implique l'évaluation de la fortune imposable (**§ 1**) suivie du calcul de l'impôt (**§ 2**).

§ 1. L'évaluation de la fortune imposable

1735 La fortune imposable étant la fortune nette au 1er janvier de l'année d'imposition, il conviendra de partir de la fortune brute (**A**) dont il faudra déduire les dettes (**B**).

A. L'évaluation de la fortune brute

1736 D'une manière générale, la valeur servant de base à l'impôt est déterminée par la déclaration détaillée et estimative souscrite par le contribuable. Sauf cas particuliers, la valeur à déclarer est la valeur vénale au 1er janvier de l'année d'imposition. Les règles d'évaluation prévues en matière de mutation par décès trouvent normalement à s'appliquer en matière d'ISF (CGI, art. 885 S) s'agissant de l'évaluation des immeubles, des meubles ou des valeurs mobilières non cotées (v. ss 1480). Existent toutefois un certain nombre de règles spécifiques à l'ISF.

1737 Un abattement de 30 % (il n'est que de 20 % en matière de droits de succession) (v. ss 1483) peut être pratiqué sur la valeur vénale de l'immeuble à condition que l'immeuble soit occupé au 1er janvier de l'année d'imposition à titre de résidence principale par son propriétaire, et ceci sans plafond. En cas d'imposition commune, l'abattement ne vaut que pour un seul immeuble même si les époux ont une résidence séparée.

1738 Malgré cet abattement, la résidence principale constitue une part importante dans le patrimoine imposable du moins pour les

contribuables imposés dans les premières tranches. D'où les demandes réitérées de la part de parlementaires d'obtenir son exonération totale, refusée en raison des enjeux budgétaires trop importants.

1739 Pour les entreprises, il est possible de retenir la valeur de l'actif net (ou valeur mathématique), la valeur de rendement (en fonction du bénéfice distribué), la valeur de productivité (moyenne annuelle du résultat courant avant impôt), la marge brute d'autofinancement ou bien celle dite du *goodwill* qui prend en compte la survaleur de l'entreprise due à la notoriété de sa marque ou à sa réputation.

1740 S'agissant des valeurs mobilières cotées en Bourse, le contribuable a le choix, comme en matière de droits de succession *mutatis mutandis*, entre le dernier cours connu au jour du fait générateur, c'est-à-dire le 1er janvier de l'année d'imposition et la moyenne des trente derniers cours qui précèdent la date d'imposition pour retenir la solution qui lui est la plus favorable. On veut par-là éviter que le contribuable soit imposé sur une valeur artificiellement majorée résultant des transactions boursières de fin d'année. Les valeurs mobilières non cotées sont évaluées comme en matière de droits de succession (v. ss 148). Aucun abattement n'est admis en cas de démembrement de propriété (Com. 20 mars 2007, n° 05-16.751, *Vrillaud*, *RJF* 7/2007, n° 858).

1741 L'estimation des meubles meublants est fixée en principe à 5 % de la valeur de l'ensemble des autres éléments du patrimoine déterminée abstraction faite des biens exonérés. Mais en fait l'Administration fiscale accepte des évaluations inférieures au forfait de 5 % chaque fois que le déclarant est en mesure d'apporter des explications plausibles, en indiquant sur l'imprimé de déclaration une valeur globale en un seul chiffre valant pour l'ensemble des meubles meublants.

1742 Les stocks de vins et d'alcools dans la mesure où ils ne constituent pas des biens professionnels exonérés, sont retenus pour leur valeur vénale au 1er janvier de l'année d'imposition. Avant la loi de finances pour 1974 (art. 26), les stocks de vin, et d'alcool étaient retenus pour leur valeur comptable, neutralisant ainsi la plus-value due à leur vieillissement.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2022255738616162:88.33.54:1587372052

1743 D'un autre côté, la Cour de cassation, dans une jurisprudence constante, a posé en principe que l'évaluation des biens doit prendre pour référence des biens de nature intrinsèquement similaire et qui se situent à une date antérieure au fait générateur. Ce principe a permis à la Cour de développer une jurisprudence sur certains points favorables au contribuable.

1744 Ainsi, s'agissant de droits indivis, la Cour suprême refuse à l'administration le droit d'appliquer à la valeur totale de l'immeuble la fraction correspondant à la quote-part indivise détenue par le redevable. En effet, il incombe à l'Administration d'établir le bien-fondé de ses évaluations par le recours à « des éléments de comparaison tirés de la cession de biens intrinsèquement similaires et spécialement de droits immobiliers indivis dont la valeur propre diffère de la valeur vénale totale du bien correspondant à la proportion des droits indivis » (Com. 19 juin 1990, nº 867, *Fayard*, *Dr. fisc.* 1990, nº 32-33, comm. 1677). Il n'y a pas lieu de distinguer selon que cette indivision résulte d'un choix délibéré des indivisaires ou d'une succession (Com. 22 févr. 2000, nº 97.17-821, *Ferrière, Bull. civ.* IV, nº 37).

1745 De même, l'usufruitier est en droit d'appliquer un abattement sur la valeur théorique des biens pour tenir compte de la dépréciation qui affecte les biens grevés d'usufruit notamment en raison du fait que la cession globale du bien suppose l'accord du nu-propriétaire et de l'usufruitier.

Comme en matière d'enregistrement, les litiges portant sur l'évaluation pourront être soumis à la Commission départementale de conciliation (v. ss 142) qui est en revanche incompétente si le litige porte sur le caractère professionnel d'un bien.

B. L'évaluation de la fortune nette

1746 Tout comme en matière de droits de succession (v. ss 1466 s.), seule est imposable la fortune nette après déduction des dettes (CA Aix-en-Provence, 20 sept. 2016, nº 15/07262, *B. c/ DGFiP*, *Dr. fisc* 2016, nº 45, comm. 575). Sont déductibles les dettes à la charge du foyer fiscal au 1er janvier de l'année d'imposition dès lors qu'elles sont à la charge personnelle du redevable et qu'elles

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022255788:88866198:196.112.235:1587325052

sont justifiables par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite. À titre d'exemple, peuvent être déduits les emprunts (Com. 27 mai 2015, n° 14-14.257, F-D, *M. Patenotre*, *Dr. fisc.* 2015, n° 37, comm. 546, note J.-L. Pierre), les découverts bancaires, le capital constitutif d'une rente viagère dont le paiement incombe au redevable, ainsi que les impôts dont le fait générateur se situe au plus tard au 1er janvier de l'année d'imposition et qui restent à payer à cette date.

1747 L'article 885 G *quater* institue, contrairement aux dispositions prévues en matière de droits de mutation (v. ss 1474), un principe spécifique à l'ISF en prévoyant que les dettes contractées par le redevable pour l'acquisition ou dans l'intérêt de biens qui ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'ISF ou qui en sont exonérés ne sont pas imputables sur la valeur des biens taxables (CGI, art. 885 G *quater*). Ce faisant, le législateur va à l'encontre d'un arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation (Com. 31 mars 2009, n° 08-14.645, *M. Theiller et Mme Beauvoir*, *Dr. fisc.* 2009, n° 23, comm. 358, note S. Quilici), qui a admis une telle imputation.

1748 Ainsi des prêts contractés pour acquérir des œuvres d'art ou des biens professionnels ne peuvent être déduits de la fortune du contribuable. De même, les dettes engagées pour l'acquisition de la nue-propriété d'un immeuble ne sont plus déductibles. Avant l'intervention de la loi du 29 décembre 2012, le nu propriétaire gagnait, il est vrai, sur les deux tableaux : la nue-propriété n'est pas taxable (v. ss 1678) et la dette était déductible, l'acquisition à crédit de la nue-propriété étant devenue une méthode permettant de réduire l'assiette de l'ISF.

1749 Pour les biens partiellement imposables, la déductibilité de la dette est partielle à concurrence de la fraction taxable. Ainsi les bois et forêts bénéficient d'une exonération partielle égale à 75 % de leur valeur (v. ss 1727). La dette éventuellement contractée pour l'achat n'est déductible qu'à raison de 25 %. Il en est de même des emprunts contractés pour l'acquisition de titres faisant l'objet d'un pacte « Dutreil » (v. ss 1731).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022205797:88866151:196.122.235.121:1587325052

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2026253798361461612.3:35148733:5052

1750 Les biens pour lesquels la loi autorise le redevable à pratiquer un abattement sur la valeur imposable (abattement de 30 % sur la résidence principale par exemple) ne sont pas visés. En effet, l'abattement ne constitue pas une exonération partielle mais une modalité particulière de détermination de la valeur d'un bien qui reste, sur le principe, totalement imposable.

1751 Depuis un arrêt de principe de la Cour de cassation (Com. 9 oct. 1990, n° 89-15.447, *Consorts Houssiaux, Dr. fisc.* 1990, n° 51, comm. 2429), le dépôt de garantie versé en début de bail par le locataire constitue une dette certaine, déductible du patrimoine du bailleur mais imposable en tant que créance chez le preneur s'il est assujetti à l'ISF.

1752 À signaler que l'ISF dû au titre de chaque année constitue une dette déductible de la déclaration correspondante. En d'autres termes le contribuable devra dans un premier temps rédiger sa déclaration, calculer l'impôt qu'il pourra ensuite déduire pour recalculer l'impôt effectivement dû.

1753 Pour ce qui est dettes non déductibles ce sont celles qui, *mutatis mutandis*, ne peuvent être déduites en matière de droits de succession (v. ss 1473).

§ 2. Le calcul de l'impôt

1754 L'application du barème (**A**) déterminera le montant de l'impôt qui connaîtra le cas échéant des réductions (**B**). Le plafonnement de l'ISF (**C**) à un certain montant, supprimé par la loi de finances rectificative du 29 juillet 2011, a été rétabli par l'article 13 de la loi de finances pour 2013 du 29 septembre 2012 (CGI, art. 885 V *bis* nouveau). Enfin, il convient de noter que la constitutionnalité de l'ISF a fait débat (**D**).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1602620537:88866161:196.112.235.4:1587325052

A. Le barème de l'impôt

1755 Le barème tel que fixé par la loi du 29 septembre 2012 précitée, comportant une progressivité par tranches, s'établit comme suit :

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Taux
– n'excédant pas 800 000 euros	0 %
– entre 800 000 et 1 300 000 euros	0,50 %
– entre 1 300 000 et 2 570 000 euros	0,70 %
– entre 2 570 000 et 5 000 000 euros	1 %
– entre 5 000 000 et 10 000 000 euros	1,25 %
– supérieure à 10 000 000 euros	1,50 %

1756 Il faut préciser que le seuil d'imposition est fixé à 1 300 000 euros, mais l'imposition s'applique dès 800 000 euros. C'est donc la fraction de patrimoine qui excède 800 000 euros et non pas 1 300 000 euros qui est soumise à imposition. Pour limiter les effets de seuil, un dispositif de décote a été institué pour les patrimoines nets taxables compris entre 1 300 000 et 1 400 000 euros. Pour les autres contribuables c'est une progressivité globale qui s'applique, ce qui est un phénomène rare.

1757 Le mécanisme d'actualisation annuelle du tarif, qui neutralisait l'érosion monétaire, est supprimé depuis 2013. Est prévu un mécanisme de plafonnement de l'imposition (v. ss 1762).

B. Les réductions de l'impôt

1758 La loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA) du 21 août 2007 a prévu deux réductions d'ISF, aux effets substantiels pour le contribuable.

1759 En premier lieu elle a institué une réduction d'ISF pour investissement dans les PME (CGI, art. 885-0 V *bis*). Le redevable qui investit directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés holdings dans le capital de PME pourra déduire du montant de son impôt 50 % des sommes investies dans la limite de 45 000 euros par an. En contrepartie il devra conserver les titres

pendant cinq ans. Les titres seront exonérés pendant cette durée. Dans le cas de l'investissement indirect par le biais de holdings, certaines pratiques abusives ont été relevées (cf. Rép. Adnot nº 4825, *JO Sénat Q* 17 juill. 2008, p. 1459). Pour les contrecarrer, les conditions du droit à réduction ont été durcies : la holding ne doit pas compter plus cinquante actionnaires, les mandataires sociaux doivent être des personnes physiques, aucune garantie en capital ni aucun mécanisme de sortie automatique n'est possible.

Si le contribuable investit au travers d'un fonds d'investissement, la réduction d'impôt est plafonnée à 18 000 euros.

1760 En deuxième lieu est prévue une réduction d'ISF pour dons. Le redevable peut déduire du montant de son impôt 75 % des dons qu'il effectue au profit de certaines œuvres d'intérêt général : fondations reconnues d'utilité publique, fondations universitaires, établissements de recherche ou d'enseignement supérieur publics ou privés, entreprises d'insertion. (CGI, art. 885-0 V *bis* A). Cette réduction ne peut être supérieure à 50 000 euros par an et n'est pas cumulable avec la réduction équivalente en matière d'impôt sur le revenu. Lorsque le montant de la réduction excède le montant de l'ISF dû, cet excédent n'est ni remboursable, ni reportable sur l'impôt dû au titre des années ultérieures.

1761 Ces deux séries de réductions peuvent se cumuler mais dans la limite d'un plafond global de 50 000 euros par redevable.

La réduction d'impôt de 300 euros au titre des personnes à charge a été supprimée par la loi de finances pour 2013. Le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution cette suppression (Cons. const. 29 déc. 2012, nº 2012-662 DC, pt 91).

C. Le plafonnement de l'impôt

1762 Le Conseil des impôts, dans son rapport de 1986 consacré à l'imposition du capital, avait constaté qu'environ un millier de contribuables payent une cotisation d'impôt supérieure à leurs revenus. Tel est en particulier le cas de contribuables dont le revenu d'activité ou de retraite est faible et dont le patrimoine est important tout en étant d'une rentabilité médiocre. D'où l'institution par le législateur de 1988 du mécanisme du plafonnement

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022205378861961:2354:1587325052

(Com. 27 mai 2015, n° 14-14.257, F-D, *M. Patenotre*, *Dr. fisc.* 2015, n° 37, comm. 346, note J. Pierre), qui a été supprimé en 2011 mais rétabli par l'article 13 de la loi de finances pour 2013 (n° 2012-1509 du 29 déc. 2012), codifié à l'article 885 V du CGI.

1763 Ce faisant, le législateur s'est rallié à la décision du Conseil constitutionnel qui estime que « le législateur ne saurait établir un barème de l'impôt de solidarité sur la fortune tel que celui qui était en vigueur avant l'année 2012, sans l'assortir d'un dispositif de plafonnement ou produisant des effets équivalents destiné à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques » (Cons. const. n° 2012-645 DC du 9 août 2012).

1764 Conformément à cette décision, la loi de finances pour 2013 a rétabli le plafonnement, selon lequel l'imposition globale (impôt sur le revenu de l'année antérieure plus l'ISF de l'année en cours) susceptible d'être réclamée au contribuable fiscalement domicilié en France ne peut excéder 75 % des revenus nets du contribuable en y ajoutant les revenus exonérés en application des dispositions du CGI ou d'une convention internationale.

En se fondant sur le plafonnement, certains contribuables ont recours à la technique dite de « l'encapsulage » des dividendes. Elle consistait à interposer des sociétés holdings dans lesquelles les revenus étaient capitalisés. Les revenus ainsi « encapsulés » n'étaient pas pris en compte dans le second terme du plafonnement. Les contribuables assuraient par ailleurs leur train de vie par le recours à l'emprunt.

Le *Canard enchaîné* du 8 juin 2016, dans un article intitulé « Le palmarès secret des artistes du bouclier fiscal », révélait que onze des cinquante plus grandes fortunes françaises n'acquittaient pas l'ISF grâce à ce mécanisme.

Ceci a amené le législateur à intervenir, en introduisant une clause anti-abus permettant à l'Administration de réintégrer dans le calcul du plafonnement les revenus ainsi artificiellement soustraits au calcul (CGI, art. 885 V *bis*). Il appartient à l'administration de montrer que l'existence de la holding écran et le choix d'y recourir ont pour objet principal d'éluder tout ou partie de l'ISF.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur ce fondement, le litige pourra être soumis à l'avis du Comité de l'abus

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2022532571:88661:1691612:2335183:75052

de droit (CGI, art. 885 V, I *bis*). Le Conseil constitutionnel a déclaré la disposition conforme à la Constitution, en formulant toutefois une réserve d'interprétation selon laquelle seule la part des revenus distribués correspondant à une distribution artificielle des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement est réintégrée (Cons. const., Décis. nº 2016-744 DC du 29 déc. 2016, pt 12).

Par ailleurs ne sont pas déductibles les déficits interdits de déduction en matière d'impôt sur le revenu (v. ss 745).

Si le total de l'ISF et des impôts sur les revenus dus au titre de l'année précédente excède 75 % des revenus, l'ISF est réduit de cet excédent. Ce faisant le mécanisme du plafonnement limite la somme de l'ISF et des impôts sur le revenu de l'année précédente à 75 % des revenus du redevable.

Le plafonnement fait l'objet d'une auto-liquidation par le contribuable qui doit calculer lui-même la réduction d'ISF à laquelle il a droit. Le législateur a voulu ainsi éviter toute restitution au redevable par l'administration fiscale. Ce mécanisme avait conduit à la mauvaise image de l'ISF et à l'abrogation du bouclier fiscal (v. ss 789).

Le Gouvernement doit remettre au Parlement, avant le dépôt du projet de loi de finances de l'année, un rapport détaillant les caractéristiques du mécanisme du plafonnement de l'ISF (CGI, art. 885 V *bis* II).

D. Le débat sur la constitutionnalité de l'ISF

1765 Ce débat a été alimenté par le contexte d'ambiguïté qui a accompagné son élaboration. En effet, l'exposé des motifs de la loi du 30 décembre 1981 créant l'IGF avançait trois motivations dans sa création :

– c'était un moyen supplémentaire d'imposition de la faculté contributive,

– c'était un moyen de réduire les inégalités de patrimoine jugées excessives ;

– et cet impôt annuel devait compenser les insuffisances des taxes existantes qui imposaient peu les revenus du capital et fournir, d'autre part, un moyen de contrôle des autres impôts.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022253788866:196612:35:1887375052

1766 En d'autres termes, c'est la faculté contributive qui était mise en avant, par référence à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

1767 La question s'étant posée de savoir où résidait cette faculté contributive, le Conseil constitutionnel a apporté deux réponses. Dans sa décision du 31 décembre 1981 (n° 81-133 DC), il estime que la capacité contributive se trouve non pas entre les mains du nu-propriétaire mais de ceux qui bénéficient des revenus. Se pose dès lors la question de savoir si seuls « ceux qui bénéficient des revenus » voient leurs biens imposés à l'ISF. Dans sa décision du 29 décembre 1998 (n° 98-405 DC), il reprend la règle posée en 1981 et lui donne cette fois-ci une formulation positive, en reconnaissant que le législateur a méconnu la règle de l'égalité devant l'impôt en assujettissant à l'ISF celui qui ne perçoit pas les revenus des biens ou droits taxables (v. ss 1681).

1768 Il s'agissait dès lors de savoir si seuls les biens productifs de revenus pouvaient être frappés par l'ISF. Très controversée dans la doctrine, la question posée a reçu une réponse dans la décision du Conseil constitutionnel (Décis. n° 2010-44 QPC du 29 sept. 2010, *Épx Mathieu*, *Dr. fisc.* 2010, act. 379 ; *D.* 2010. 2620, note J.-P. Feldmann), qui estime qu'avec l'ISF « le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère un ensemble de biens ou de droits ; que la prise en compte de cette capacité contributive n'implique pas que seuls les biens productifs de revenus entrent dans l'assiette de l'ISF ».

1769 La décision ainsi rendue ne manque pas, comme le fait remarquer Olivier Fouquet (« L'assiette de l'ISF est-elle constitutionnelle ? », *Dr. fisc.* 2010, n° 42-43, act. 398), « d'avoir des conséquences imprévues sur le régime de nombreuses exonérations totales ou partielles de l'ISF. Dès lors qu'il n'existe plus de lien entre l'ISF et le revenu produit par les biens entrant dans son champ d'application, les exonérations respectent-elles le principe d'égalité devant la loi et devant les charges publiques ? » Il en va ainsi de l'exonération des œuvres d'art et d'antiquité, des bois et forêts ainsi que de la plus importante d'entre elles, qui vise les biens professionnels. La conséquence ultime de la jurisprudence du Conseil serait un élargissement considérable de l'assiette de l'ISF.

La décision déjà citée (v. ss 1763) du Conseil constitutionnel de 2012 (n° 2012-654 DC du 9 août) précise (cons. 33) que, « pour ne pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, le législateur a depuis la création de l'impôt de solidarité sur la fortune par la loi du 23 décembre 1988, inclus dans le régime de celui-ci des règles de plafonnement (…) qui limitent la somme de l'impôt de solidarité sur la fortune et des impôts dus au titre des revenus et produits de l'année précédente à une fraction totale des revenus nets de l'année précédente. » Le Conseil établit ainsi un lien entre l'impôt sur la fortune et les revenus du contribuable. Pour Martin Collet (*L'impôt confisqué*, p. 67), « L'ISF ne pourra donc plus, dorénavant, être prélevé sans tenir compte du montant des revenus disponibles du contribuable. La crainte souvent manifestée que ce prélèvement puisse conduire à une aliénation du patrimoine n'a plus lieu d'être ». Par ailleurs, plafonner le total d'un impôt sur la fortune et d'un impôt sur le revenu en fonction du revenu, c'est admettre que la détention d'une fortune n'est pas un critère autonome pertinent de la mesure de la capacité contributive.

Le Conseil constitutionnel semble rejoindre la Cour de cassation, qui a considéré que l'ISF ne doit conduire ni « à l'absorption intégrale des revenus disponibles des demandeurs ni à l'aliénation forcée d'une partie de leur patrimoine ni même à une diminution de celui-ci (…) ni à une expropriation quelconque » (Com. 6 févr. 2007, n° 05-11246, *Binet*, *RJF* 6/07, n° 762).

Le débat reste ouvert sur la question de savoir si l'ISF est un impôt sur le capital ou en capital ; c'est seulement dans le premier cas que seront exonérés les biens non productifs de revenus.

Section 4
Le recouvrement de l'impôt

1770 Il convient de distinguer deux catégories de contribuables.

1771 **Les redevables de l'impôt titulaires d'un patrimoine dont la valeur nette taxable est inférieure à 2 570 000 euros** sont dispensés de souscrire une déclaration spéciale. Ils sont simplement

tenus de porter, sur leur déclaration de revenus 2042, la valeur brute puis mentionner la base nette, sans détailler les éléments du passif déductible et sans avoir à fournir ni justificatifs, ni annexes (CGI, art. 885 W). Ils doivent néanmoins être en mesure de répondre aux demandes d'éclaircissements et de justifications de la part de l'administration. L'impôt est liquidé et recouvré par voie de rôle distinct de celui de l'impôt sur le revenu. Le paiement s'opère selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions que pour l'impôt sur le revenu (v. ss 811 s.).

Les redevables propriétaires d'un patrimoine net taxable d'une valeur supérieure au seuil de 2 570 000 euros doivent souscrire une déclaration spéciale (n° 2725), auto-liquider l'impôt et adresser déclaration et règlement à l'administration au 15 juin de l'année suivante. Le paiement est immédiat, sans possibilité d'étalement.

1772 Se posera au contribuable le problème de savoir s'il a franchi ou non le seuil d'imposition, ce qui peut constituer soit un encouragement à la dissimulation soit la cause d'une sous-évaluation de bonne foi. Le problème est d'autant plus aigu que l'administration peut, en l'absence de déclaration, exercer son contrôle pendant six ans.

Comme en matière de droits de succession (v. ss 1516) le paiement peut être proposé par remise d'œuvres d'art et d'objets de collection ou d'immeubles situés dans les zones d'intervention du Conservatoire de l'espace du littoral et des rivages lacustres, ou bien des bois et forêts pouvant être incorporés dans le domaine forestier de l'État.

L'administration peut adresser au contribuable une demande d'éclaircissements et de justifications spécifique à l'ISF (LPF, art. L. 23 A). Cette demande assigne au contribuable un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois. En l'absence de réponse ou en cas de réponse insuffisante l'administration peut rectifier la déclaration en se conformant à la procédure de redressement contradictoire de l'article L. 55 du LPF.

1773 Le défaut ou le retard de déclaration entraîne l'application d'un intérêt de retard de 0,40 % par mois et d'une majoration de 10 % portée à 40 % quand la déclaration n'est pas effectuée dans les

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022587183:88661612:196.200.131:1587325052

trente jours d'une mise en demeure, et à 80 % en cas d'exercice d'une activité occulte.

1774 Le délai de reprise est de trois ans si le contribuable a déposé une déclaration, il est de six ans en cas d'absence de déclaration. On notera qu'il est assez fréquent que ce droit de reprise soit exercé par l'administration après l'ouverture d'une succession, pour constater que le patrimoine du défunt dépassait le seuil d'imposition à l'ISF. Il incombera aux héritiers de payer la dette fiscale correspondante.

1775 Tout comme en matière de droits d'enregistrement, le contentieux relatif à l'ISF relève de la juridiction judiciaire.

1776 En raison des exonérations qui se sont multipliées ces dernières années, l'ISF a changé de nature. Se voulant au départ un impôt général sur la fortune du contribuable il s'est transformé au fil des ans d'une part en un impôt foncier supplémentaire et en une taxe sur certaines valeurs mobilières d'autre part. Il reste néanmoins un impôt symbolique et médiatique, difficile à rayer de la fiscalité française.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022620557:88661961:196.12.235:1587325052

CHAPITRE 2

La fiscalité directe locale

1777 Les collectivités territoriales bénéficient de ressources fiscales directes qui traduisent le principe de la libre administration des collectivités territoriales dans le cadre d'un État unitaire mais décentralisé. Ces impôts locaux sont apparus à la fin du XIXe siècle pour accompagner l'émergence de la commune et du département, ils étaient alors des impôts additionnels à des impôts d'État. Ils représentent aujourd'hui un tiers des ressources des collectivités locales et 10 % de la fiscalité d'État.

1778 Malgré quelques réformes substantielles leur structure apparaît archaïque : s'ils ne sont plus des impôts de répartition ils sont toujours assis sur des bases qui n'entretiennent pas des relations adéquates avec la réalité économique ni avec la justice fiscale. La foule des acteurs concernés – la France, avec quelque 36 000 collectivités territoriales, en compte presque autant que tous les autres États de l'Union réunis – ne facilite pas le travail de réforme.

1779 Ces impôts sont aujourd'hui au nombre de quatre, régis par des principes communs (SECTION 1) qu'il faut examiner avant d'analyser successivement les deux taxes foncières (SECTION 2), la taxe d'habitation (SECTION 3) et la contribution économique territoriale (SECTION 4).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022620587:88866161:196.112.23.54:1587325052

Section 1
Les principes communs gouvernant la fiscalité directe locale

1780 Trois principes structurent aujourd'hui la fiscalité directe locale : l'assiette de chaque impôt est la même pour chaque collectivité bénéficiaire (**1**), à charge pour chacune de fixer son taux (**2**), le recouvrement étant assuré par les services fiscaux de l'État (**3**).

1. Une assiette commune sert de base à chacune des quatre taxes locales

1781 Son processus de détermination part d'une notion qui est la valeur locative, c'est-à-dire le revenu théorique potentiel du bien. Elle va subir des retraitements et adjonctions différents selon l'impôt, pour donner l'assiette de l'impôt. La valeur locative de chaque bien immeuble est fixée par les services fiscaux de manière plutôt approximative, en considération de ses caractéristiques physiques, de son implantation, de son affectation et de son état. Hormis la prise en compte des changements physiques qui l'affectent (édification d'une nouvelle construction sur un terrain ou destruction d'une maison) cette valeur locative n'est que rarement révisée. La dernière loi de finances rectificative pour 2010 a lancé le processus de révision, en commençant par les locaux professionnels, pour lesquels, en 2017, l'imposition est fondée sur la valeur locative au 1er janvier 2013. Une deuxième étape, pour les locaux d'habitation, avait donné lieu à nouvelle évaluation, mais n'a pas dépassé le stade des simulations dans 5 départements. L'objectif poursuivi est de fixer des bases correspondant à l'état réel du marché immobilier, mais la crainte d'inévitables transferts de charges entre contribuables bloque le processus de réforme.

2. Les collectivités territoriales fixent elles-mêmes le taux de l'impôt

1782 L'organe délibérant de chaque collectivité détermine chaque année, en fonction de ses besoins budgétaires, le montant des impôts directs locaux qui lui paraît nécessaire et adéquat pour assurer l'équilibre sincère des deux sections de son budget (fonc-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1026920658:88866101:196.112.23.5:1587325052

tionnement et investissement). À l'aide des simulations établies pour lui par les services fiscaux de l'État il pourra fixer le taux de chacun des quatre impôts en connaissance de cause puisqu'il aura connaissance du montant des quatre assiettes et, partant, des conséquences en impôt de la fixation de chaque taux.

1783 Cette démarche est celle de la commune, du département et de la région, mais aussi de leurs établissements publics de regroupement s'ils sont dotés d'une fiscalité propre : c'est le cas de la communauté urbaine, de la communauté d'agglomération ou de communes, du district, le cas échéant des syndicats intercommunaux. Le résultat prend la forme d'un empilage d'impôts locaux perçus sur une même assiette, qui nuit à la compréhension et à l'acceptation dudit impôt par le contribuable : seule une lecture attentive de son avis d'imposition lui apprendra que la cotisation de taxe d'habitation qu'il lui est demandé d'acquitter se ventile en réalité en trois, quatre ou davantage d'impôts différents, à raison d'un par collectivité bénéficiaire. Une réforme de la fiscalité locale devrait passer par l'attribution à chaque collectivité d'un impôt distinct.

1784 La fixation des taux est libre pour la collectivité, à quelques limites près : en particulier le taux ne peut pas excéder un taux plafond qui est égal à deux fois et demie le taux moyen national, ou deux fois le taux moyen de l'année précédente pour la taxe professionnelle, tandis que la variation différenciée du taux d'un impôt par rapport à celui des trois autres est très encadrée (CGI, art. 1636 B *sexies*). Le produit global a beaucoup augmenté et suscite, outre la critique des contribuables, des réflexions et des propositions de réforme. L'autonomie dont bénéficient les collectivités territoriales dans l'exercice de leur pouvoir fiscal est un gage de la décentralisation et entraîne mécaniquement des différences importantes dans le poids de l'impôt : selon la commune d'implantation un contribuable, sur les mêmes bases, verra l'imposition varier dans des proportions considérables. L'autonomie est synonyme de différences. Il est à noter que l'évolution en ce domaine n'est pas linéaire puisque le législateur a supprimé la part régionale de la taxe d'habitation, remplacée par une dotation de l'État.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1120605587:88861151:196.12.235.128:1585325052

3. Le recouvrement de ces taxes

1785 Il est assuré par les agents de la direction générale des finances publiques (v. ss 112) qui assument parallèlement l'exécution du budget de chaque collectivité territoriale. Le recouvrement s'effectue à partir du rôle établi par les services de la direction départementale des finances publiques, chaque contribuable reçoit l'extrait de rôle le concernant sous forme d'un avis d'imposition. L'ensemble de cette démarche accomplie par les services de l'État au profit des collectivités locales est rémunéré par un prélèvement pour frais de gestion réclamé à chaque contribuable, au taux de 1 % calculé sur les impositions mises en recouvrement.

1786 Ces règles générales gouvernent chacun des quatre impôts directs locaux.

Bibliographie

Benard (Yohann), « Valeurs locatives foncières : panorama de la jurisprudence », *RJF* 1/2007, p. 95.

Benard (Yohann), « Valeur locative des locaux commerciaux : les limites du système », *RJF* 2/2006, p. 103.

Bouvier (Michel), *Les finances locales*, LGDJ, 16e éd., 2015.

Conseil des prélèvements obligatoires, *La fiscalité locale*, Doc. fr., 2010.

Daumas (Vincent), « Valeurs locatives foncières : le mécano jurisprudentiel », *RJF* 8-9/2009, p. 635.

Dosière (R.), *La fiscalité locale*, PUF, coll. « Que sais-je ? ».

Esclassan (Marie-Christine), « 1982-2012 : Quelles grandes évolutions de la fiscalité locale ? » *RFFP* 2012, n° 119, p. 125 à 132.

Menu-Lejeune (Gaëlle) et Harivel (Jironi), « Taxe foncière et évaluation des immeubles à usage de bureaux : quoi de neuf dans les tiroirs », *Dr. fisc.* 2016, n° 40, comm. 525.

Michel (Christophe), « Le Parlement européen est-il exonéré d'impôts locaux ? », note ss TA Strasbourg, 23 déc. 2013, *Dr. fisc.* 2014, n° 19, comm. 307.

Nizet (J.-Y.), « Impôts directs locaux : un bel exemple de pérennité fiscale, » *RFPP* 1993, n° 42, p. 93.

Kornprobst (Emmanuel), « Fiscalité de la détention de l'immobilier (impôts locaux, ISF) » *Dr. fisc.* 2015, n° 9, comm. 164.

Werbrouck (Ghislaine), « Réformes des évaluations foncières », *BF Lefebvre* 10/2013, p. 509 à 515.

SECTION 2

LES DEUX TAXES FONCIÈRES

1787 Tout propriétaire d'un immeuble bâti ou non est soumis en principe à la taxe foncière Suivant le cas, il s'agit soit de la taxe foncière sur les propriétés bâties (**§ 2**) soit de la taxe foncière sur les propriétés non bâties (**§ 3**). Si ces deux taxes ont leur réglementation propre, il existe cependant sur plusieurs points des dispositions qui leur sont communes (**§ 1**).

§ 1. Les dispositions communes

1788 Les dispositions communes concernent le champ d'application de la taxe et la qualité du contribuable. Qu'il s'agisse de propriétés bâties ou non bâties, la taxe est établie au nom de celui qui est propriétaire au premier janvier de l'année d'imposition. En cas de vente de l'immeuble après le premier janvier de l'année d'imposition, le vendeur ne peut obtenir la réduction de l'impôt au prorata du nombre de mois pendant lequel il a été propriétaire. Mais rien n'empêche le vendeur et l'acquéreur de prévoir dans l'acte de vente le partage entre eux de cet impôt. Cette clause n'a d'effet qu'entre les parties et n'est pas opposable à l'administration qui ne connaît que le propriétaire au premier janvier de l'année d'imposition.

1789 Ce critère d'assujettissement permet de ranger les deux taxes au nombre des impôts sur le patrimoine, mais l'assiette établie à partir de la valeur locative, et non de la valeur vénale, introduit une réserve dans cette classification.

1790 Trois cas particuliers sont à signaler. Le premier concerne l'immeuble grevé d'usufruit ou d'un droit d'usage et d'habitation. L'usufruitier percevant les revenus sera redevable de la taxe foncière. En cas de vente en viager, avec réserve du droit d'usage et d'habitation au profit du vendeur, l'acheteur est passible de la taxe. Le deuxième cas est relatif aux sociétés immobilières visées à l'article 1655 *ter* du CGI (v. ss 871). La taxe foncière est établie non pas globalement au nom de la société mais au nom de chaque

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2022925578:88866161:196.112.23.54:1587325052

associé pour la part qui lui revient. En troisième lieu, il convient de signaler que, en cas d'occupation temporaire du domaine public, c'est le titulaire de l'autorisation qui est redevable de la taxe (CGI, art. 1400 II).

1791 S'agissant du calcul de l'impôt les services fiscaux partent de la valeur locative du bien, ils lui appliquent un abattement pour frais de gestion qui est de 50 % pour les biens soumis à la taxe foncière sur les propriétés bâties et 20 % pour ceux soumis à la taxe foncière sur les propriétés non bâties. Le résultat ainsi obtenu est le revenu net cadastral qui constitue l'assiette proprement dite, sur laquelle s'appliquera le taux de chaque collectivité bénéficiaire.

§ 2. La taxe foncière sur les propriétés bâties

1792 À côté de propriétés imposées (**A**) existent des propriétés exonérées (**B**) et des propriétés dégrevées (**C**).

A. Les propriétés imposées

1793 Sauf exonération expresse, toute propriété bâtie située sur le territoire français est soumise à la taxe foncière (CGI, art. 1399). Est considérée comme propriété bâtie toute construction fixée au sol à perpétuelle demeure. En d'autres termes l'ouvrage doit être implanté dans le sol de telle façon qu'il n'est pas possible de le déplacer sans le démolir. Sont exclus de l'imposition des constructions de faible dimension comme les abris de jardin et les kiosques. Mais hormis ces rares exceptions, toutes les constructions sont retenues. Ainsi en est-il des piscines privées et des constructions en sous-sol, telles des champignonnières. Pour être imposable, l'immeuble doit être achevé. Selon la jurisprudence du Conseil d'État, l'achèvement est une situation de fait : l'immeuble est achevé lorsqu'il peut être utilisé conformément à sa destination.

1794 Certains terrains sont assimilés à des bâtiments et imposés en tant que tels. Il s'agit d'abord des « sols des bâtiments et des terrains

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022220587:88866615:196.12.235.54:1587375052

formant une dépendance indispensable et immédiate des constructions » telles que cours, passages et petits jardins entre autres. Il en va de même des « terrains non cultivés employés à usage industriel et commercial » tels que dépôts de marchandises ou chantiers. Sont également imposables les terrains cultivés ou non utilisés pour la publicité commerciale et établis au-delà d'une distance de 100 mètres de toute agglomération. Enfin sont assimilés à des bâtiments « les bateaux utilisés en un point fixe et aménagés pour l'habitation, le commerce ou l'industrie même s'ils sont retenus seulement par des amarres ».

Depuis 2007, les communes peuvent instituer une taxe forfaitaire sur la première cession à titre onéreux de terrains rendus constructibles du fait de leur classement par un plan local d'urbanisme (PLU). Le taux de cette taxe est fixé à 10 % du prix de cession. Elle est due par le cédant (CGI, art. 1529).

B. Les propriétés exonérées

1795 Les exonérations peuvent être ventilées en deux catégories, les exonérations permanentes (**1**) et les exonérations temporaires (**2**).

1. Les exonérations permanentes

1796 Ces exonérations profitent d'abord aux propriétés appartenant à une collectivité publique, affectées à un service public et non productives de revenu (CGI, art. 1382). Ainsi l'État sera exonéré pour sa cité administrative implantée sur le territoire d'une commune et d'un département, en revanche il sera redevable de la taxe auprès de ces deux collectivités pour un immeuble de rapport. De même un département acquittera la taxe auprès de son homologue et d'une commune pour le bâtiment d'une colonie de vacances implanté sur leur territoire.

1797 Sont également exonérés les bâtiments ruraux servant à loger ou élever des bestiaux ou à stocker des récoltes ainsi que les bâtiments des centres équestres et entraîneurs de chevaux. N'est pas exonérée l'habitation de l'exploitant agricole.

1798 En troisième lieu sont exonérés de la taxe les édifices affectés à l'exercice public du culte lorsqu'ils appartiennent à l'État, à une collectivité territoriale, à une association cultuelle ou diocésaine

intensiones.schola.vox.com EDCG /Amakech 1022620577 8836161 1961 12 2354 158 325052

(CGI, art. 1382, 4°). Ainsi, pour le Conseil d'État, dans un arrêt qui a suscité la polémique, les édifices du culte des associations locales des Témoins de Jéhovah sont exonérés si ces associations ont un caractère exclusivement cultuel et exercent des activités qui ne portent pas atteinte à l'ordre public (CE 23 juin 2000, nº 215152, *Association locale pour le culte des Témoins de Jéhovah de Riom, Dr. fisc.* 2000, nº 30-35, comm. 615, concl. G. Bachelier). En revanche, les chapelles et églises privées, appartenant à des particuliers et utilisées dans l'exercice public du culte, sont imposables.

1799 Enfin sont exonérés les immeubles diplomatiques et les bâtiments des organisations internationales par application de la Convention de Vienne de 1969 relative aux immunités diplomatiques.

2. Les exonérations temporaires

1800 Elles traduisent une volonté politique d'orienter les comportements par une incitation fiscale. D'origine très ancienne, elles correspondent à plusieurs exemptions de nature et de durée différentes.

1801 La plus importante de ces exonérations temporaires est celle prévue en faveur de constructions nouvelles. Une exonération de deux ans est prévue pour les constructions nouvelles, reconstructions et additions de constructions quelle que soit leur nature (CGI, art. 1383, I). Son champ d'application a été réduit à compter du 1er janvier 1992 (CGI, art. 1383). L'exonération est limitée à la part de taxe prélevée au profit du département ou de la région. Pour la taxe perçue au profit des communes et de leurs groupements, l'exonération est maintenue pour les seuls logements, sauf délibération contraire des collectivités et groupements concernés qui peuvent décider de supprimer l'exonération. L'exonération est portée à quinze ans pour les logements qui ont fait l'objet d'un prêt selon le régime propre aux habitations à loyer modéré.

1802 Une exonération temporaire de 50 % ou 100 % est prévue en faveur des logements neufs économes en énergie qui ne peut être inférieure à cinq ans.

1803 D'un autre côté, les entreprises nouvelles peuvent être exonérées de taxe foncière pour les établissements qu'elles ont créés ou

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1026260087:88866061:196.112.235.158:1587325052

repris à une entreprise en difficulté au titre des deux années suivant celle de leur création (CGI, art. 1383 A I). Dans la même logique, les collectivités territoriales peuvent exonérer de la taxe foncière les jeunes entreprises innovantes pour une durée limitée à sept ans (CGI, art. 1383 D-I).

1804 Cette exonération ne vaut bien entendu que pour l'impôt revenant à la collectivité qui a décidé l'exonération : ainsi l'entreprise sera peut-être exonérée au titre de la part communale de la taxe ; mais cette exonération n'impliquera pas pour autant celle de la part départementale ni de la part régionale.

1805 À côté de ces exonérations de constructions ou d'entreprises nouvelles, existent des exonérations à caractère social. Ainsi sont exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties, afférente à leur habitation principale, les redevables titulaires de l'allocation de solidarité aux personnes âgées ou de l'allocation supplémentaire d'invalidité. Sont également exonérées les personnes âgées de plus de 75 ans sous réserve que leurs revenus de l'année précédente n'excèdent pas la limite fixée tous les ans par le pouvoir réglementaire. Pour l'appréciation de cette condition de ressources, c'est le revenu fiscal de référence (v. ss 806) qui est retenu.

C. Les propriétés dégrevées

1806 Le dégrèvement qui aboutit à une atténuation ou à une suppression de l'impôt ouvre droit pour la collectivité territoriale à une compensation de la part de l'État.

1807 Les contribuables peuvent obtenir le dégrèvement de leur imposition en cas de vacance d'une habitation normalement destinée à la location ou en cas d'inexploitation d'un immeuble qui était utilisé par le contribuable lui-même à usage industriel ou commercial (CGI, art. 1389). Cette situation doit être indépendante de la volonté du contribuable, d'une durée de trois mois au moins, et affecter soit la totalité de l'immeuble, soit une partie susceptible de location ou d'exploitation séparée. Le Conseil d'État apprécie de façon rigoureuse les conditions posées. Ainsi les difficultés d'ordre économique ou d'ordre technique rencontrées par une

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2122253787:88866961:196.200.156.139:1585735052

entreprise n'ouvrent pas droit à un dégrèvement (CE 20 juill. 1988, *Sté Radio et Sté industrielle Grundig Radio, Dr. fisc.* 1988, n° 45, comm. 2085, concl. de Saint-Pulgent).

§ 3. La taxe foncière sur les propriétés non bâties

1808 Selon l'article 1393 du CGI « la taxe foncière est établie annuellement sur les propriétés non bâties de toute nature sises en France à l'exception de celles qui sont expressément exonérées ». D'une façon générale, les biens imposables sont constitués par des parcelles ne supportant aucune construction. Selon le cas, les terrains peuvent être ou non exploités (terrains agricoles, terrains à bâtir, friches, landes, terrains occupés par un étang) (CGI, art. 1393) ou être utilisés pour des plantations (vignes, vergers, bois), ou être affectés à la pratique du golf.

En 2010, la loi a créé, au profit des communes et de leurs établissements publics de coopération, une taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties, qui est assise sur les terrains à bâtir, les carrières, les chemins de fer et les canaux (CGI, art. 1519 I).

1809 Des exonérations (**A**) bénéficient à certaines propriétés. Des dégrèvements (**B**) sont accordés à certains contribuables.

A. Les exonérations

1810 Le CGI exonère certaines propriétés non bâties, soit de manière permanente (**1**) soit de manière temporaire (**2**).

1. Les exonérations permanentes

1811 Elles concernent à l'instar de la taxe foncière sur les propriétés bâties, essentiellement les propriétés publiques appartenant à l'État ou autres collectivités territoriales dès lors qu'elles sont affectées à un service public ou d'utilité générale et qu'elles sont improductives de revenus. Bénéficient également d'une exonération permanente les routes nationales, départementales et communales, les différentes places publiques, les fleuves et rivières

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:0262557886:88866191:106.112.2.54:1583325052

navigables ou flottables ainsi que les sols et terrains passibles de la taxe foncière sur les propriétés bâties (v. ss 1796). Quant aux autoroutes elles sont assimilées aux routes nationales et sont exonérées sauf pour leurs dépendances telles que les plates-formes à péage et autres locaux administratifs (CE 29 juin 2005, n° 262697, *Communauté urbaine de Lyon*, *Dr. fisc.* 2005, n° 46, comm. 732, concl. L. Olléon).

2. Les exonérations temporaires

1812 Elles sont accordées en contrepartie de la mise en valeur de certaines terres. Les conseils régionaux et les conseils généraux peuvent, sur délibération, exonérer totalement sur la part qui leur revient les terrains nouvellement plantés en noyers pour une durée de huit ans ou les terrains plantés en arbres truffiers pendant quinze ans que de leur côté les conseils municipaux peuvent exonérer de façon permanente (CGI, art. 1394 C). Les terrains ensemencés, plantés ou replantés en bois sont exonérés de plein droit pendant trente ans.

1813 Dans le cadre de la loi n° 205-157 du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux, des exonérations temporaires renouvelables sont prévues en faveur des terrains situés en zone humide (50 % pendant cinq ans) ou dans les zones Natura 2000 (100 % pendant cinq ans).

B. Les dégrèvements

1814 Des dégrèvements peuvent être obtenus sur réclamation du contribuable en cas de disparition d'un immeuble non bâti (inondation, avalanche…), en cas de perte de récoltes sur pied (grêle, gelée, incendie…) ou en cas de perte de bétail par suite d'épizootie. La charge de ces dégrèvements est supportée par l'État.

D'un autre côté la collectivité territoriale peut accorder un dégrèvement – à sa charge – au profit de jeunes agriculteurs venant de s'installer pendant cinq ans au maximum (CGI, art. 1647-00 *bis* I). Une suppression progressive de la taxe pour les agriculteurs est à l'étude. En attendant, depuis 2006, la part communale bénéficie d'une exonération de 20 %.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:0262257880:88866961:196.112.235:1587375052

Bibliographie

COLLET (Martin), « Les modalités de répercussion de la taxe foncière sur les titulaires d'une autorisation d'occuper le domaine public », *Dr. fisc.* 2010, n° 29-34, comm. 427.

SECTION 3

LA TAXE D'HABITATION

1815 La taxe d'habitation est due en principe par toute personne physique ou morale disposant d'une habitation meublée à titre privatif que ce soit en qualité de propriétaire ou de locataire ou à tout autre titre (occupation à titre gratuit par exemple d'un logement de fonction). Tous les habitants sont en principe frappés par la taxe, même le préfet en sa préfecture ou le président de la république en son palais, toutefois exclusivement pour la partie privative des locaux. Son champ d'application (**§ 1**) relativement large mérite donc d'être précisé encore que les modalités de son calcul (**§ 2**) viennent alléger la charge.

§ 1. Le champ d'application de la taxe d'habitation

1816 Le champ d'application peut être défini en fonction des locaux et des personnes qui les occupent.

A. Les locaux

1817 À côté des locaux imposables (**1**) existent des exonérations (**2**) limitativement énumérées. De surcroît, a été instituée une taxe spécifique, la taxe sur les logements vacants (**3**).

1. Les locaux imposables

1818 La taxe d'habitation frappe essentiellement deux types de locaux. Il s'agit d'abord des locaux meublés affectés à l'habitation. Sont considérés comme locaux meublés les locaux qui contiennent un ameublement suffisant pour permettre l'habitation. Pour apprécier

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022205378886:196.12.23.5:1587325052

si cette condition est remplie il faut considérer les locaux imposables dans leur ensemble et non pas pièce par pièce. Ainsi la taxe est due même pour les pièces dégarnies de meubles. En revanche les locaux professionnels ne sont pas en principe soumis à la taxe d'habitation mais à la contribution économique territoriale.

1819 La taxe est assise non seulement sur l'habitation mais également sur les dépendances. Il en va ainsi des garages et emplacements de parking réservés à l'usage privatif du contribuable, même s'ils sont seulement matérialisés par une délimitation sur le sol. Sont également passibles de la taxe les jardins et parcs d'agrément lorsqu'ils constituent une dépendance de l'habitation et ne servent pas à une exploitation agricole.

1820 Depuis le 1er janvier 2010, sont imposables (CGI, art. 1013) les résidences mobiles terrestres (caravanes). La taxe sera due par les personnes dont l'habitat principal est constitué d'une telle résidence. Elle ne concerne donc pas celles utilisées à titre de résidence secondaire. Le tarif de la taxe est fixé à 150 euros par résidence. Le régime applicable est celui des droits d'enregistrement et le produit fiscal est affecté au fonds départemental d'aménagement, de maintenance et de gestion des aires d'accueil des gens du voyage.

1821 Une autre catégorie de locaux imposables est constituée par les locaux occupés par des collectivités privées ou publiques. Sont visés les locaux administratifs où le public n'a pas accès, tels les bureaux ou les salles de réunion des dirigeants. Sont également passibles de la taxe d'habitation les locaux appartenant à une communauté religieuse réservés à l'usage des membres et qui ne sont pas accessibles au public. En revanche si le public y a accès ils sont exonérés (CE, sect., 13 janv. 1993, *Congrégation chrétienne des témoins de Jéhovah du Puy, AJDA* 1993. 307, concl. J. Arrighi de Casanova). Pour ce qui est des collectivités publiques sont également imposables les locaux occupés par les organismes de l'État, des départements et des communes s'ils ne sont pas aménagés en vue de l'exercice d'une activité industrielle et commerciale et si le public n'y a pas accès.

Dans les zones où la taxe sur les logements vacants n'est pas applicable (v. ss 1823), les communes peuvent décider d'assujettir

intentionnellement blanc

à la taxe d'habitation les logements vacants depuis plus de deux ans (CGI, art. 1407 *bis,* al. 1er).

2. Les locaux exonérés

1822 La liste limitative des locaux exonérés figure à l'article 1407-II du CGI. Ce sont les locaux passibles de la contribution économique territoriale lorsqu'ils ne font pas partie de l'habitation personnelle du contribuable (cabinet d'un chirurgien-dentiste, cabinet d'un avocat), les bâtiments servant aux exploitations rurales (granges écuries, celliers, etc.) mais non l'habitation de l'exploitant agricole, les locaux destinés au logement des élèves dans les écoles les pensionnats ou colonies de vacances (CAA Nantes plén. 8 déc. 1993, *Dr. fisc.* 1994, nº 10, comm. 445, concl. Isaïa), ainsi que les bureaux des fonctionnaires publics à condition qu'ils soient distincts et indépendants de l'habitation personnelle des intéressés.

3. La taxe annuelle sur les logements vacants.

1823 Sont soumis à une taxe spécifique, la taxe sur les logements vacants (CGI, art. 232), les logements vacants depuis au moins un an dans les agglomérations de plus de 50 000 habitants où existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements dont la liste est fixée par décret. Cette taxe a été instituée en vue d'inciter les propriétaires à céder ou à louer leurs biens immobiliers. Elle est assise sur la valeur locative du logement telle que calculée en matière de taxe d'habitation (v. ss 1815). La taxe n'est pas due lorsque le propriétaire peut justifier que le logement a été occupé plus de quatre-vingt-dix jours consécutifs pendant l'année considérée. De même ne sont pas redevables de la taxe les dépendances du domaine public, les organismes HLM ainsi que les sociétés d'économie mixte à raison des logements destinés à être attribués sous conditions de ressources (CGI, art. 232, II). Son taux est de 12,5 % la première année d'imposition, et de 25 % à compter de la seconde. Le produit de la taxe est affecté à l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) (CGI, art. 232, VIII). Le Conseil constitutionnel, dans sa décision du 29 juillet 1998 (DC nº 98-403), a émis des réserves d'interprétation en estimant que la différence de traitement fiscal instaurée entre les personnes assujetties

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1920072058:88866461:196.200.176.177:1587325052

à la taxe n'est conforme à la Constitution que si les critères d'assujettissement sont en rapport avec le but poursuivi, à savoir inciter les propriétaires privés à mettre en location des logements susceptibles d'être loués. La taxe ne peut donc concerner que des logements habitables, vacants et dont la vacance tient à la seule volonté de leur détenteur. Le Conseil constitutionnel a réitéré ces réserves d'interprétation dans sa décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012.

Dans la mesure où aucune obligation déclarative n'incombe aux contribuables, la loi de programmation pour la cohésion sociale (L. n° 2005-32 du 18 janv. 2005) est venue prévoir la possibilité pour les collectivités locales d'obtenir de l'administration fiscale la liste des logements vacants recensés l'année précédente pour l'établissement de la taxe d'habitation.

Le contrôle, le recouvrement et le contentieux sont régis comme en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties.

B. Les personnes

1824 La taxe d'habitation est due par toute personne physique ou morale (**1**) qui a la disposition ou la jouissance de locaux imposables. Mais certaines personnes sont exonérées (**2**).

1. Les personnes imposables

1825 Pour être passible de la taxe il suffit d'avoir la disposition ou la jouissance du local. Est censé remplir cette condition le contribuable qui a la possibilité d'occuper les locaux à tout moment. L'occupation effective n'est donc pas nécessaire si le local est meublé conformément à sa destination. Ainsi le propriétaire d'un appartement mis en vente et libre d'occupation doit acquitter la taxe bien qu'il n'y réside pas. En revanche les étudiants logés dans des cités universitaires, compte tenu des restrictions diverses que comportent les règlements intérieurs (horaires des visites, discipline intérieure, etc.) sont considérés comme n'ayant pas la pleine disposition des locaux et ne sont de ce fait pas soumis à la taxe d'habitation (CGI, art. 1407, II-5°). Sont également exonérés les étudiants logés en chambre meublée chez une personne qui loue ou sous-loue une partie de son habitation étant donné que la taxe

intentionnelle

d'habitation est établie au nom du loueur ou du sous-loueur pour l'ensemble du logement y compris la pièce louée en meublé. En revanche les étudiants logés dans une habitation indépendante sont passibles de la taxe.

2. Les personnes exonérées

1826 Sont exonérés certains contribuables modestes mais uniquement pour le local occupé par le contribuable lui-même à titre d'habitation principale lorsqu'ils sont âgés de plus de soixante ans et que leurs revenus n'excèdent pas un certain seuil et qu'ils ne soient pas passibles de l'ISF. Sont également exonérés les titulaires de l'allocation de solidarité aux personnes âgés ou de l'allocation supplémentaire d'invalidité (CGI, art. 1414).

1827 Par ailleurs, ne sont pas passibles de la taxe les établissements publics scientifiques d'enseignement ou d'assistance tels les hôpitaux publics, les universités, etc. En revanche les locaux affectés au logement du personnel administratif sont imposables au nom des personnes qui en ont la disposition à titre privatif. Sont également exonérés les indigents encore que la notion d'indigence ne soit pas définie par la loi. Elle est appréciée au niveau communal par la commission communale des impôts directs. La disposition a perdu beaucoup de son importance depuis l'apparition d'exonérations au profit de contribuables modestes (cf. *supra*). Toutefois l'administration a rappelé que la procédure peut être utilisée le cas échéant par des étudiants sans ressources logés dans un local indépendant. Sont enfin dispensés du paiement de la taxe les membres du corps diplomatique de nationalité étrangère (sous réserve de réciprocité) dans la commune de leur résidence et pour celle-là seulement.

§ 2. Le calcul de la taxe d'habitation

1828 La taxe d'habitation est calculée pour l'année entière d'après les faits existants au 1er janvier de l'année d'imposition, date du fait générateur de l'impôt. Ce principe joue également en ce qui concerne les abattements pour charges de famille ainsi que pour

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1026206587:88861061:196.121.23.54:1587325052

l'âge et les conditions d'occupation des locaux par les personnes pouvant bénéficier de dégrèvements ou d'exonérations.

1829 L'impôt est calculé à partir de la valeur locative de l'immeuble qui est par définition la même que celle prise en compte pour la taxe foncière de cet immeuble, simplement elle ne subit aucune réfaction comme en matière de taxes foncières (v. ss 1791), et servira directement d'assiette pour l'application du taux de chaque collectivité territoriale bénéficiaire. Toutefois la loi introduit des possibilités de modulation sous forme d'abattements (**A**) et de dégrèvements (**B**).

A. Les abattements

1830 Ils permettent de diminuer la base imposable et peuvent entraîner deux conséquences, tout en conservant le même taux :

– ils permettent d'abord de réduire la contribution d'un contribuable méritant par rapport à un autre : le contribuable père de famille bénéficiera d'une diminution de sa cotisation par rapport à un contribuable dont les bases d'imposition sont identiques mais qui est célibataire ;

– ils permettent aussi de réduire le poids relatif de l'impôt dans les recettes d'une collectivité territoriale par rapport aux trois autres taxes : si l'assiette est diminuée par des abattements, à taux constant la taxe aura un rendement moindre et donc un poids relatif réduit par rapport aux autres taxes.

1831 Pour respecter un certain degré de justice fiscale chacun de ces abattements est calculé en pourcentage, non pas de l'assiette spécifique au contribuable considéré, mais de la valeur locative moyenne des habitations situées sur le territoire de la collectivité. Ce faisant, l'avantage consenti est uniforme, il ne dépend pas de la taille ni de l'excellence de l'habitation du contribuable.

1832 Uniquement pour le logement affecté à l'habitation principale du contribuable, la base d'imposition est diminuée de deux abattements. La loi a d'abord institué un abattement obligatoire, applicable de plein droit sans que la collectivité puisse s'y opposer, pour charges de familles qui est de 10 % pour chacune des deux premières personnes à charge et de 15 % à compter de la troi-

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1026620088:88866161:196.200.156.23:1587395052

sième. Ces taux peuvent être majorés jusqu'à 10 points par l'organe délibérant de la collectivité considérée. Cette dernière peut en outre instituer deux abattements facultatifs, l'un applicable à tous les contribuables (au taux maximum de 15 %), et l'autre uniquement applicable aux contribuables modestes. Ce dernier abattement bénéficie aux contribuables faiblement imposés à l'impôt sur le revenu ou à ceux dont l'habitation principale a une valeur locative inférieure à 130 % de la valeur locative moyenne. Le taux de ces abattements facultatifs est égal à 5 %, 10 % ou 15 % de la valeur locative moyenne.

B. Le dégrèvement

1833 Le dégrèvement aboutit à une suppression ou à une diminution de l'impôt. Si l'effet du dégrèvement est identique à celui de l'exonération pour le contribuable, il n'en est pas de même pour la collectivité territoriale qui se voit accorder par l'État des compensations financières pour le dégrèvement alors que l'exonération est supportée par la collectivité puisqu'elle a pour effet de diminuer les bases imposées à son profit.

1834 Le dégrèvement n'est accordé qu'à la double condition que le local soit l'habitation principale du contribuable et que le contribuable l'occupe lui-même. Ainsi les contribuables qui ont disposé de faibles revenus l'année précédant celle de l'imposition à la taxe d'habitation sont dégrevés d'office de la taxe pour la fraction de cotisation qui excède un certain seuil qui est fixé tous les ans par la voie réglementaire.

1835 Enfin, il faut signaler qu'en raison de la solidarité fiscale existant entre propriétaires et locataires, les propriétaires peuvent être recherchés pour le paiement de la taxe d'habitation de leurs locataires qui n'ont pas acquitté la taxe. Toutefois les propriétaires peuvent dégager leur responsabilité en informant le comptable du Trésor du déménagement de leurs locataires.

En raison notamment des dégrèvements que la loi prévoit sur les différentes taxes, l'État est devenu le premier contributeur de ces impositions locales.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022283378:88866161:196.200.176.177:1587325052

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2022225378886:196145223.54:1597325052

SECTION 4

LA CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE

1836 L'impôt le plus rentable pour les collectivités bénéficiaires était aussi le plus critiqué par ses contribuables mais aussi par la plupart des partis de gouvernement qui ont beaucoup brocardé le caractère antiéconomique de la taxe professionnelle, successeur de la contribution des patentes. Depuis 2010, elle a été remplacée par la contribution économique territoriale qui est composée de la cotisation foncière des entreprises et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CGI, art. 1447-0). La cotisation foncière des entreprises (CFE) est la principale, et reprend l'essentiel du régime de la taxe professionnelle.

1837 Sa description part du champ d'application (**§ 1**), passe par l'analyse de l'assiette (**§ 2**), se poursuit par l'étude du calcul de la CFE (**§ 3**), la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (**§ 4**) et s'achève par les dégrèvements applicables à la contribution économique territoriale (**§ 5**).

§ 1. Le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises

1838 Il est défini, de manière plutôt négative, par l'article 1447 du Code : elle « est due chaque année par les personnes physiques ou morales qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée ». Elle est perçue par les communes et leurs établissements publics de regroupement.

A. Les critères

1839 Sur le fondement de ce critère l'impôt est dû par toute personne physique ou morale qui exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale ou libérale. Le caractère habituel de l'activité est apprécié par le juge en fonction du contexte du dossier, en

d'autres termes c'est la répétition d'actes lucratifs qui permettra de considérer qu'ils entrent dans le champ d'application de la taxe professionnelle.

1840 Bien entendu le critère de la territorialité permet d'imposer toute activité dépendant d'un établissement installé en France, en revanche l'impôt n'est pas dû au titre de la première année civile d'activité.

B. Les exonérations permanentes

1841 Elles sont nombreuses et viennent sensiblement limiter le champ réel de l'impôt. Leur énumération défie la cohérence car elle reflète l'ampleur des interventions du législateur pour répondre à la demande de catégories socioprofessionnelles. La liste est impressionnante car elle reprend nombre d'exonérations en vigueur à l'époque de la patente !

1842 L'article 1449 exonère les collectivités publiques pour leurs activités exercées dans le secteur culturel ou éducatif, mais aussi pour les activités du secteur sanitaire ou social, quel que soit leur statut au regard de la TVA.

1843 Aux termes de l'article 1450 sont exonérées les activités agricoles *stricto sensu*, comme le sont, en vertu de l'article 1452, les activités artisanales au sens médiéval du terme, c'est-à-dire celles qui n'impliquent qu'un professionnel travaillant seul, ou avec le concours d'une main-d'œuvre familiale et d'un simple manœuvre. La loi est venue également exonérer les chauffeurs de taxi ou d'ambulance, les pêcheurs et les sociétés coopératives maritimes ainsi que les patrons bateliers.

1844 Les exploitants agricoles bénéficient de cette exonération, ainsi que certaines activités industrielles ou commerciales. Ce sont principalement les entreprises de presse (art. 1458), les sociétés coopératives ouvrières de production lorsque les coopérateurs détiennent au moins 50 % du capital et qu'elles ne font pas appel à l'épargne (art. 1456), ainsi que les concessionnaires de mines qui sont, en contrepartie, astreints au versement de la redevance départementale et communale des mines.

1845 La loi exonère certaines activités non commerciales, tels les artistes, auteurs et compositeurs qui vivent du produit de leur art,

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022258787:88866196:112.235.158.73:5052

les sportifs mais aussi les professeurs de lettres, sciences et arts d'agrément ainsi que les sages-femmes et les garde-malades. Tout le secteur de la presse est exonéré, de même que les établissements d'enseignements privés, lorsqu'ils sont sous la tutelle pédagogique de l'État au moyen d'un contrat d'association ou d'une reconnaissance d'utilité publique.

C. Les exonérations temporaires

1846 Elles traduisent de façon plus pertinente la même volonté d'incitation que pour la taxe foncière sur les propriétés bâties, avec une tendance marquée pour l'aménagement du territoire.

1847 **Création d'emplois.** Sur délibération préalable de la collectivité territoriale et sur sa demande une entreprise pourra bénéficier d'une exonération totale ou partielle, pour cinq ans au maximum, à partir du moment où elle crée des emplois et réalise des investissements à l'occasion d'une création, d'une extension ou d'une décentralisation d'établissement industriel ou de recherche scientifique et technique ainsi que les entreprises participant à un pôle de compétitivité.

1848 **Reprise d'entreprise en difficulté.** Sur agrément de la direction générale des finances publiques, une exonération comparable sera accordée pour les opérations de reconversion ou de reprise d'établissements industriels en difficulté.

1849 **Entreprises nouvelles.** Comme pour la taxe foncière, une entreprise nouvelle peut bénéficier d'une exonération temporaire de contribution foncière des entreprises au titre de la reprise d'un établissement en difficulté, et ce pour deux à cinq années, sur délibération préalable et générale de la collectivité territoriale.

1850 **Certaines zones urbaines et rurales.** Dans les zones franches urbaines, dans les zones de redynamisation urbaine, dans les zones urbaines sensibles, dans les quartiers prioritaires de la politique de la ville (QPV), dans les zones de revitalisation rurale et dans les pôles de compétitivité, une exonération de cinq ans est accordée, sauf délibération contraire des collectivités locales, aux entreprises qui se développeront ou changeront d'exploitant. L'exonération est toutefois plafonnée.

international.scholarvox.com:ESCG Marrakech:1926208:88866101:196.112.235.1:1587325052

1851 **Jeunes entreprises.** Si l'entreprise bénéficie du statut de jeune entreprise innovante (ou de jeune entreprise universitaire), à condition d'avoir moins de sept ans d'âge au 1er janvier de l'année d'imposition et qu'elle a été créée avant le 31 décembre 2013, elle peut bénéficier d'une exonération pour une durée de sept ans.

1852 **Zones de restructuration de la défense.** Dans les zones de restructuration de la défense, les collectivités territoriales peuvent accorder une exonération d'une durée de cinq ans. Si le contribuable est une micro-entreprise (chiffre d'affaires inférieur à 2 000 000 euros et effectif salarial maximal de dix personnes) à différents titres, elle bénéficie d'un crédit d'impôt de 750 euros par salarié pendant trois ans à partir du classement de la commune en zone de restructuration de défense. Ce crédit d'impôt vient en diminution de la cotisation de contribution foncière des entreprises, ou bien il est remboursé à l'entreprise s'il lui est supérieur.

1853 **Zones rurales.** Dans les communes de moins de 2 000 habitants ou celles situées dans une zone de revitalisation rurale, les collectivités territoriales et leurs groupements dotés d'une fiscalité propre peuvent instituer une exonération – comprise entre deux et cinq ans – en faveur des médecins, des auxiliaires médicaux et des vétérinaires ruraux qui viennent s'installer à titre libéral ou se regrouper. Dans toutes les communes, la collectivité bénéficiaire peut exonérer de la CFE les établissements de vente de livres neufs au détail qui disposent, au 1er janvier de l'année d'imposition, du label de librairie indépendante de référence.

Comme toutes les mesures d'incitation fiscale, l'efficacité réelle de ces exonérations est discutée.

§ 2. L'assiette de la cotisation foncière des entreprises

1854 Elle est constituée, aux termes de l'article 1467 du CGI, par la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière, et ceci même s'ils bénéficient d'une exonération au regard de ce dernier impôt. L'important est qu'ils soient affectés à l'activité professionnelle du contribuable, peu importe qu'il en soit propriétaire, locataire, utili-

sateur à titre gratuit, ou au travers d’un contrat de crédit-bail. La période de référence est la valeur locative de la pénultième année précédant celle de l’imposition ou le dernier exercice de douze mois clos au cours de cette même année s’il ne coïncide pas avec l’année civile. Autrement dit, pour l’établissement de la cotisation foncière des entreprises en 2017, ce sont les immobilisations immobilières de 2015, déclarées en 2016, qui sont utilisées.

1855 La loi est venue prévoir des réductions et des abattements au profit de certaines activités : réduction d’un tiers pour les aéroports, de moitié pour les installations antipollution et les matériels destinés à économiser l’énergie ou à réduire le bruit, réduction *prorata temporis* pour les immobilisations d’entreprises saisonnières (hôtels, restaurants et établissements thermaux).

§ 3. Le calcul de la cotisation foncière des entreprises

1856 Il s’effectue bien entendu en appliquant à l’assiette précitée le taux fixé par le conseil municipal. Chaque entreprise doit acquitter une cotisation minimum qui est calculée à partir d’une base dont le montant est fixé par le conseil municipal entre 214 et 6 625 euros.

1857 L’impôt est acquitté en deux fois lorsque le montant de l’année précédente a excédé 3 000 euros. Le contribuable doit alors acquitter, au plus tard le 15 juin, un acompte égal à 50 % de la cotisation de l’année précédente. Les obligations déclaratives incombent aux contribuables importants ou qui sont imposables dans plusieurs communes.

§ 4. La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

1858 Cet impôt constitue la seconde composante de la cotisation économique territoriale. Elle est due par les entreprises dont le chiffre d’affaires hors taxes est supérieur à 152 500 euros et appliquée avec un taux unique de 1,5 %. Toutefois, le législateur a voulu

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2274643:88866121:196.200.176.177:1587327436

que son entrée en vigueur s'effectue de manière progressive, en instaurant un dégrèvement qui exonère les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas 500 000 euros, tandis que c'est un taux plus réduit qui s'applique par paliers, jusqu'à 50 millions d'euros de chiffre d'affaires. Si l'entreprise réalise un chiffre d'affaires inférieur à 2 millions d'euros, elle bénéficie d'un dégrèvement complémentaire de 1 000 euros.

1859 Dans une première étape, l'impôt frappe donc les entreprises importantes, sur une assiette égale à une fraction de la valeur ajoutée produite au cours de l'année d'imposition ou au cours du dernier exercice de douze mois clos au cours de cette même année.

1860 La valeur ajoutée ici retenue est déterminée à partir du chiffre d'affaires. Ce dernier est égal à la somme des ventes de produits fabriqués, de prestations de services, mais aussi des redevances perçues, des plus-values de cession d'immobilisation et des refacturations de frais inscrites au compte de transfert de charges. La valeur ajoutée est égale à une soustraction. Le premier terme en est constitué par le chiffre d'affaires majoré des autres produits de gestion courante, de la production immobilisée, des subventions d'exploitation et des abandons de créances à caractère financier, et de la variation positive des stocks. Le second terme de la soustraction est constitué par les achats stockés de matières premières, les achats de prestations de services, de matériels, de travaux, de matières, de marchandises, de la variation négative des stocks, des services extérieurs, des taxes sur le chiffre d'affaires, des autres charges de gestion courante, des dotations aux amortissements pour dépréciations afférentes aux biens corporels donnés en location pour une durée de plus de six mois et des moins-values de cession d'éléments d'immobilisation corporelle se rapportant à une activité courante. La valeur ajoutée ainsi obtenue fait l'objet d'un plafonnement, en ce sens qu'elle ne peut excéder un pourcentage du chiffre d'affaires qui est de 80 % pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 7 600 000 euros, et de 85 % pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur.

1861 Ces éléments d'assiette donnent lieu à déclaration annuelle par l'entreprise, qui auto-liquide l'imposition. Si l'impôt de l'année précédente a excédé 3 000 euros, elle doit verser un acompte de 50 % le 15 juin et le solde au 15 septembre.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1027764338:88861118:196.12.235.218:1873327436

§ 5. Les dégrèvements applicables à la contribution économique territoriale

1862 La réforme de la contribution économique territoriale retrouve son unité pour l'application d'un dégrèvement. Il s'agit d'un plafonnement en fonction de la valeur ajoutée.

1863 La contribution économique territoriale de chaque entreprise ne peut pas excéder 3 % de la valeur ajoutée ; l'excédent donne lieu à dégrèvement sur demande du contribuable.

1864 L'évocation de ces quatre taxes serait incomplète si elle passait sous silence les taxes additionnelles que le législateur a parfois instaurées. Ainsi, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères est un impôt que la commune peut instaurer comme taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés bâties. Elle ne doit pas être confondue avec la redevance pour enlèvement des ordures ménagères, qui sera assise sur l'importance du service rendu. La loi de finances pour 2005 a rapproché toutefois l'assiette de la taxe de celle de la redevance. La taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie est perçue sur la même base que la contribution économique territoriale.

1865 L'analyse de l'ensemble de la fiscalité directe locale a longtemps laissé une impression d'archaïsme et d'inégalité. La réforme en cours devrait permettre de conserver une imposition efficace pour les collectivités territoriales et moins injuste pour les contribuables.

Bibliographie

BARBE (Daniel), « Taxe professionnelle : une réforme impossible ? », *LPA* 28 avr. 2005, n° 84, p. 5.

Conseil des impôts, « Quinzième rapport au président de la République. La taxe professionnelle », *Journaux officiels*, 1997, t. I et II.

DURAND (Philippe), « La réforme de la taxe professionnelle ou la mélasse fiscale », *Rev. adm.* 2004, n° 338, p. 139.

FOUQUET (Olivier), « Les perspectives de réforme de la taxe professionnelle », *Dr. fisc.* 2004, n° 37, p. 1251 à 1254.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022769438886:196.112.23.54:1587427436

FOUQUET (Olivier) *et a.*, « Proposition de réforme de la taxe professionnelle », *Dr. fisc.* 2005, n° 6, p. 332 à 339.

HAYAT (Mirko), *Taxe professionnelle : renaissance et transformation d'un impôt à travers 25 ans de réformes*, Economica, 2003, 288 p.

HAYAT (Mirko), « Cotisation économique territoriale : quels pouvoirs pour les élus locaux », *Pouvoirs locaux* 2010, n° 87, p. 100.

LANG (Armand), TOULEMONT (Betty) et ZAPF (Hervé), *La contribution économique territoriale*, Lamy, 2011, 248 p.

LEFEUVRE (André), « Les règles de procédure applicables en matière de contribution économique territoriale », *Dr. fisc.* 2010, n° 21, étude 325.

MAIA (Jean), « À la recherche d'une taxe professionnelle juste et moderne », *RJF* 11/01, p. 908.

PLAGNET (Bernard), « Où va la taxe professionnelle ? », *BF Lefebvre* 2000, n° 12, p. 653.

PLAGNET (Bernard), « La suppression de la taxe professionnelle » in *Mélanges Robert Hertzog*, Economica, 2011, p. 467.

VARII AUCTORES, « Évaluation des effets de la réforme de la taxe professionnelle », *Dr. fisc.* 2010, n° 23, étude n° 360.

VARII AUCTORES, « Les conséquences de la suppression de la taxe professionnelle du point de vue des redevables. Compte rendu de l'atelier de la Commission des finances du Sénat du 26 mai 2010 », *Dr. fisc.* 2010, n° 23, étude 359.

ZAPF (Hervé), « La taxe professionnelle : quel avenir ? », *RFFP* 1999, n° 67.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2027494943:88861531:196.112.23.5:1583337436

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022746943:88866161:196.112.23.54:1587327436

Conclusion

1866 L'évolution du droit fiscal des dernières décennies constitue un instrument d'observation fiable des besoins financiers de l'État, de l'inspiration des gouvernants et de l'ampleur de la mondialisation.

Plus prosaïquement, elle révèle la difficulté de conjuguer la modernité avec la cohérence du système fiscal et l'importance des cycles.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1927786048:88866161:196.112.23.54:1587327436

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022746943:88866161:196.112.23.54:1587327436

Bibliographie

S'agissant des Codes, manuels ou ouvrages exposant le droit positif on veillera à la date d'édition.

1. Textes officiels

Code général des impôts, édition annuelle, Dalloz (avec annotations de jurisprudence et bibliographie de Gérard Zaquin) ; version consolidée au jour le jour sur Legifrance.

Direction générale des finances publiques (DGfiP), *Précis de fiscalité*, éditions du ministère des finances, 2 t. (disponible sur www.impots.gouv.fr).

Direction générale des finances publiques (DGfiP), Documentation de base (DB) (disponible sur www.impots.gouv.fr).

2. Manuels et traités

Beltrame (Pierre), *La fiscalité en France*, Hachette, 2014.

Beltrame (Pierre) et Mehl (Lucien), *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, 2e éd., 1997.

Bienvenu (Jean-Jacques) et Lambert (Thierry), *Droit fiscal*, PUF, 4e éd., 2010.

Bouvier (Michel), *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, 13e éd., 2016, 272 p.

Casimir (Jean-Pierre) et Chadefaux (Martial), *Droit fiscal. Manuel et applications*, Nathan, 2007.

Castagnede (Bernard), *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 2015.

Collet (Martin), *Droit fiscal*, Thémis, PUF, 6e éd., 2017.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1292746944:88866161:196.112.23.54:1587327436

COLLET (Martin) et COLLIN (Pierre), *Procédures fiscales*, PUF, 3e éd., 2017.
COZIAN (Maurice) et DEBOISSY (Florence), *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, 40e éd., 2016.
DE LAUZAINGHEIN (Christian), STAUBLE DE LAUZAINGHEIN (Marie-Hélène), CABANNES (Xavier), *Droit fiscal*, Dalloz, coll. « Mémentos », 15e éd., 2016, 204 p.
DEBAT (Olivier), *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, 3e éd., 2013.
DOUET (Frédéric), *Précis de droit fiscal de la famille*, Litec, 15e éd., 2016, 985 p.
FRADIN (Jean-Pierre) et GEFFROY (Jean-Baptiste), *Traité du droit fiscal des entreprises*, Litec, 2003, 974 p..
GAUDEMET (Paul-Marie) et MOLINIER (Jacques), *Finances publiques. Fiscalité*, t. II, Montchrestien, 6e éd., 1997.
GEFFROY (Jean-Baptiste), *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, 1993.
GEST (G.) et TIXIER (G.), *Manuel de droit fiscal*, 4e éd., 1986.
GOUR (Claude), MOLINIER (Joël) et TOURNIE (Gérard), *Procédure fiscale*, PUF, 1982.
GOUTHIERE (Bruno), *Les impôts dans les affaires internationales*, Fr. Lefebvre, 10e éd., 2016.
GROSCLAUDE (Jacques) et MARCHESSOU (Philippe), *Procédures fiscales*, Dalloz, 8e éd., 2016.
GUTMANN (Daniel), *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, 7e éd., 2016.
LAMARQUE (Jean), NEGRIN (Olivier) et AYRAULT (Ludovic), *Droit fiscal général*, Litec, 4e éd., 2016.
LAMBERT (Thierry), *Procédures fiscales*, Précis Domat, Lextenso, 2e éd., 2015.
LAMULLE (Thierry), *Droit fiscal*, Gualino, 17e éd., 2016.
MAITROT DE LA MOTTE (Alexandre), *Droit fiscal*, PUF, 2011.
MAITROT DE LA MOTTE (Alexandre), *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2012.
MARDIERE DE LA (Christophe), *Droit fiscal général*, Flammarion, 2e éd., 2012.
MARTINEZ (J.-C.) et DI MALTA (P.), *Droit fiscal contemporain*, Litec, t. I : *L'impôt, le fisc, le contribuable*, 1986 ; t. II : *Les impôts, le droit français, le droit comparé*, 1989.
MERCIER (Jean-Yves), *Les impôts en France*, Francis Lefebvre, 2016, 413 p.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022749433:88866163:196.200.156.187436

OUDENOT (Philippe), *Fiscalité approfondie des sociétés*, Litec, 2011.

OUDENOT (Philippe), *Fiscalité des groupes et des restructurations*, Litec, 2011.

SCHMIDT (Jean) et KORNPROBST (Emmanuel), *Fiscalité immobilière*, Litec, 2009.

SERLOOTEN (Patrick), *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, 15e éd., 2016, 800 p.

SERLOOTEN (Patrick), *Introduction au droit fiscal*, Dalloz, 2014.

TROTABAS (Louis) et COTTERET (Jean-Marie), *Droit fiscal*, Dalloz, 1997.

3. Ouvrages généraux

AGRON (Laure), *Histoire du vocabulaire fiscal*, LGDJ, 2000.

ALLAIS (Maurice), *Pour une réforme de la fiscalité*, Clément Juglar, 1990.

Archives de philosophie du droit, *L'impôt*, Dalloz, 2002, t. 46.

ARDANT (Gabriel), *Histoire de l'impôt*, Fayard, 1972 (2 t.).

BELTRAME (Pierre), *Les systèmes fiscaux*, PUF, coll. « Que sais-je ? ».

CASTAGNEDE, (Bernard), *La politique fiscale*, PUF, 2008.

COZIAN (Maurice), *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4e éd., 1999.

COZIAN (Maurice) et GAUDEL (Jean-Pierre), *La comptabilité racontée aux juristes*, Litec, 2006.

DAVID (Cyrille), FOUQUET (Olivier), PLAGNET (Bernard) et RACINE (Pierre-François), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5e éd., 2009.

DEROUIN (Philippe) et MARTIN (Philippe), *Droit communautaire et fiscalité. Sélection d'arrêts et de décisions*, Litec, 2009.

EUZEBY (Alain), *Les prélèvements obligatoires*, PUF, coll. « Que sais-je ? », 1992.

GOUR (Claude), MOLNIER (Joël) et TOURNIE (Gérard), *Les grandes décisions de la jurisprudence. Droit fiscal*, PUF, 1977.

GROSCLAUDE (Jacques), *La doctrine fiscale en France (1987-1999)*, Litec Fiscal, 2000 (recensement commenté des ouvrages et articles parus de 1987 à 1999 en matière fiscale).

GROSCLAUDE (Jacques), *La Doctrine fiscale en France*, Litec Fiscal, 2003 (recensement commenté des ouvrages et articles parus de 1999 à 2002 en matière fiscale).

LA MARTINIERE (Dominique) *et al.*, *L'impôt du diable. Le naufrage de la fiscalité française*, Calmann-Lévy, 1990.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1922764:88866611:196.200.158.53:1583327436

LAURE (Maurice), *Traité de politique fiscale*, PUF, 1956.

LAURE (Maurice), *Science fiscale*, PUF, 1993.

LE GAND (Philippe) *et al.*, « Chronique de bibliographie fiscale » (paraît tous les trimestres depuis octobre 2001 jusqu'en 2016), *Revue de droit fiscal*.

LEROY (Marc), *La sociologie de l'impôt*, PUF, « Que sais-je ? », 2002.

NEURISSE (André), *Histoire de la fiscalité en France*, Economica, 1996.

RAIMBAULT DE FONTAINE (Sophie) *et al.*, *Doctrines fiscales : à la découverte de grands classiques*, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2007.

SCHMIDT (Jean), *L'impôt. Politique et technique*, Dalloz, 1995.

VARII AUCTORES, « Doctrines et idéologies fiscales », *RFFP* 2003, n° 84.

VARII AUCTORES, « La doctrine fiscale », *Dr. fisc.* 2006, n° 24, p. 1110 à 1200.

4. Encyclopédies et dictionnaires

ALBERT (Jean-Luc), PIERRE (Jean-Luc) et RICHER (Daniel), *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, Ellipses, coll. « Dictionnaires de Droit », 2007, 598 p.

BARILARI (André) et DRAPE (Robert), *Lexique fiscal*, 2e éd., Dalloz, 1992, 190 p.

BELTRAME (Pierre), *L'impôt*, MA Éditions, 1987, 191 p.

LA VILLEGUERIN (DE) (Yves), *Dictionnaire fiscal*, 2016, Groupe Revue fiduciaire, 2016, 1 790 p. (réédition annuelle).

Dictionnaire encyclopédique des finances publiques (dir. Loïc Philip), Economica, 1991, 2. vol.

SIERCZEK-ABITAN (Manon), *Termes de droit fiscal*, Gualino, 2007, 143 p.

5. Documentations pratiques

Lamy, *Fiscal*, 2 vol., Lamy (réédition annuelle).

Mémento pratique fiscal, Francis Lefebvre (réédition annuelle).

Fiscal 2016, Lexis Pratique, LexisNexis (rééedition annuelle).

Dictionnaire permanent fiscal (éditions législatives).

Documentation opérationnelle, LexisNexis (13 vol.).

Documentation opérationnelle, Tome 1 : *Fiscal*, p. 3 à 2850, Tome 2 : *Fiscal-Social*, p. 2851 à 5660, Tome 3 : *Comptable juridique*, p. 5663 à 7792, LexisNexis (réédition annuelle).

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022746943:88866361:196.200.158.56:1587332436

international.scholarvox.com:NCC Harazem:1062276394:88866631:196.122.223.54:1587327436

Juris-Classeur Fiscal - Impôts directs (17 vol.), *Procédures fiscales* (6 vol.), *Chiffre d'affaires* (4 vol.), *Enregistrement* (6 vol.), *Fiscalité immobilière* (3 vol.), *Impôt sur la fortune* (2 vol.), *Droit fiscal international* (2 vol.).

6. Revues

Bulletin fiscal Francis Lefebvre (tableau mensuel de l'actualité fiscale).

Bulletin de gestion fiscale des entreprises (Francis Lefebvre).

Droit fiscal, hebdomadaire (textes législatifs et réglementaires, instructions, décisions jurisprudentielles avec conclusions de rapporteurs publics, études doctrinales). Cette revue sert également de mise à jour des différents volumes du *Juris-Classeur Fiscal.*

D. O. Actualité, hebdomadaire, sert également de mise à jour de la « Documentation opérationnelle ».

Feuillets rapides fiscal-social Francis Lefebvre, hebdomadaire (informations rapides essentiellement à l'intention du praticien).

L'Année fiscale (revue annuelle comportant débats, études doctrinales et chroniques retraçant les événements marquants de l'année en matière de fiscalité française et étrangère).

Revue de jurisprudence fiscale, mensuelle (nombreuses décisions jurisprudentielles annotées et chroniques doctrinales).

Revue française de finances publiques (contient des articles de doctrine sur le droit fiscal).

Revue européenne et internationale de droit fiscal, Bruylant (revue relativement récente comportant des articles de doctrine regroupés autour d'un thème)

Les Nouvelles fiscales, bimensuel, Wolters Kluwer.

8. Sites internet

http://www.economie.gouv.fr : portail du ministère de l'Économie.

http://bofip.impots.gouv.fr : regroupe à compter du 12 septembre 2012 l'intégralité de la doctrine fiscale constituée à doctrine constante.

http://www.economie.gouv.fr : portail du ministère du Budget.

http://basedoc.diplomatie.gouv.fr/Traites/Accords_Traites.php : portail du ministère des Affaires étrangères et européennes (pour les conventions fiscales).

http://www.conseil-constitutionnel.fr : site du Conseil constitutionnel.

http://www.conseil-etat.fr : site du Conseil d'État.

https://www.courdecassation.fr : site de la cour de cassation.
http://www.europa.eu : site officiel de l'Union européenne.
http://curia.europa.eu : site de la Cour de justice de l'Union.
http://www.legifrance.gouv.fr : portail du gouvernement.
http://www.oecd.org : portail de l'OCDE.

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022746943:88866161:196.112.23.54:1587327436

Index

Les chiffres renvoient aux numéros de paragraphes.

A

Abandon de créance
- IS, **1073**

Abattements
- PV, **680**
- SUCC, **1495**
- TL, **1830**

Abus de droit, **146**, **1527**
Accises, **82**, **1353 s.**
Acomptes d'impôt
- IR, **825**
- IS, **1035**

Acquisitions intracommunautaires, v. *Intracommunautaire*
Acte anormal de gestion, **555**, **997**
Acte unique
- TVA, **1168**

Actes affectés de conditions
- ENR, **1416 s.**

Actif successoral, **1432**
Action, v. *Droits sociaux*
Activités libérales, **439**
Activités polluantes, **1372**
Administrations fiscales, **110 s.**
Affectation comptable (liberté d'-), **288**
Agence nationale pour l'habitat
- RF, **595**

Agents généraux d'assurances
- TS, **231**, **452**

Agriculture
- BA, **460 s.**
- TVA, **1160**

Aides financières, **1072**
Alcool (droits sur -), **1355-1360**
Allocations pour frais
- TS, **240**

Amélioration (dépenses d'-)
- FONC, **599 s.**

Amortissement
- BIC, **383-405**
- FONC, **609**

Annuel (revenu), **191 s.**
Appareils automatiques, **1368**

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2094093:88866161:196.112.23.54:1587327436

Apport en société
- à titre onéreux, **1631 s.**, **1635**
- à titre pur et simple, **1627 s.**
Artisan, **278**, **404**, **835**, **887**, **897**, **1572**, **1650**, **1688 s.**, **1843**
Artiste, **229**, **441**, **931 s.**, **1719**, **1845**
Ascendant, **265**, **721**, **726-727**, **735**, **1496**, **1556**, **1706**, **1716**
Assiette de l'impôt, **12**
Association de gestion agréée
- BNC, **546 s.**
Associations
- IR, **794**
- IS, **873**
- TVA, **1147**
Assujetti
- TVA, **1134**
Assurance
- BIC, **364**
- ENR, **1463**
- FONC, **605**
- ISF, **1682**
- TVA, **1150**
Augmentation de capital, **1635**
Auteur et compositeurs, **229**, **441**
Auto-entrepreneur, **318**
Automobile
- BIC, **403**
- IR, **237**
- TVA, **1187**, **1268**, **1329**, **1373**, **1374**
Avantages en nature
- TS, **170**
Avoir fiscal, **638**, **641**

B

Bail, v. *Location*
Bail rural à long terme
- ISF, **1716**
- SUCC, **1461**
Banque
- TVA, **1151**
Barème
- ENR, **1399**
- Imposition forfaitaire annuelle, **1021**
- IR, **777**
- IS, **1013**, **1021**
- ISF, **1755**
- SUCC, **1502**
- TVA, **1241**
Bénéfice agricole, **460 s.**
Bénéfice (définition), **289 s.**
Bénéfice distribué, **637 s.**, **1042**
Bénéfices industriels et commerciaux, **274**
Bénéfices industriels et commerciaux non professionnels, **285**
Bénéfices non commerciaux, **437 s.**
BEPS, **949**
Biens exonérés
- ISF, **1685**
- SUCC., **1452 s.**
Biens professionnels
- ISF, **1687**
Biens ruraux
- ISF, **1716**
- SUCC, **1460**, **1461**
Bières, **1360**

international.scholarvox.com:ENCG Agadir:2104399338:88861962:196.12.243.41:1587327436

Bijoux
- SUCC, **1487**, **1534**
Bilan (théorie du bilan), **290**
Bois et forêts
- ISF, **1716**
- SUCC, **1460**
Boni de liquidation, **1639**
Bons anonymes
- ISF, **1683**
- RM, **631**
Bons de caisse
- RM, **630**
Bouclier fiscal, **789**
Boursier, **227**
Brevet
- BIC, **386**

C

Cadeaux
- TVA, **1271**
Canard enchaîné, **1764**
Capacités contributives, **53**
Capital (augmentation ou réduction)
- ENR, **1634 s.**
Capital (impôt sur le -), **1378 s.**, **1669**, **1769**
Capitaux mobiliers
- RM, **617 s.**
Carburants
- TVA, **1272**
Carrousel (fraude à la TVA), **1172**
Carry back, **1046**
Cédule, **216**
Centre de gestion agréé, **432 s.**, **546 s.**
- Cession de titres, **1642**
Cessation d'activité d'entreprise, **328**
Chambre d'hôtes, **564 s.**
Charges
- déductibles des bénéfices, **342 s.**
- déductibles du revenu foncier, **596 s.**
- déductibles du revenu global, **717 s.**
- non déductibles des donations, **1537**
- ouvrant droit à réduction d'impôt, **794**
- sociales, **248 s.**
Charges et offices
- BNC, **444**
Charges de famille, **781 s.**
Charges financières, **967 s.**
Chasse, **348**, **427**, **590**
Chocolat, **1243**
Circulaires, **93**
Clientèle
- ENR, **1621**
Code général des impôts, **88 s.**
Collectivité d'outre mer, **286**, **374**, **1250**
- TVA, **1165-1166**, **1345**, **1349**
Collectivités publiques
- ENR, **1403**
- TVA, **1157**
Comité de l'abus de droit fiscal, **146**
Comité consultatif pour la répression des abus de droit, **146**
Comité du contentieux fiscal douanier et des changes, **147**
Commerce électronique, **1213 s.**

Commission départementale de conciliation, **142**
Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, **140**, **988**
Commission des infractions fiscales, **145**
Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, **141**
Commissionommunale des impôts directs, **139**
Compositeurs, **231**
Comptabilité
- de caisse, **454**
- d'engagement 306, **458**
Comptes courants d'associé, **971 s.**
Concubin
- ENR, **1501**
- IR, **161**
- ISF, **1665**
Condition suspensive ou résolutoire, **1413 s.**
Congés payés
- BIC, **423**
Conjoint de l'exploitant, **358**
Conseil constitutionnel, **108**, **1767**
Conseil des impôts, **148**
Conseil des prélèvements obligatoires, **148**
Consentement à l'impôt, **48**
Conservation des hypothèques, **1385**
Constitution de 1958, **56**
Constitutionnalité de l'ISF, **1765**
Contribuable, **20**
Contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS), **848-849**
Contribution économique territoriale, **1836 s.**
Contribution exceptionnelle de 75 %, **780**
Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, **807 s.**
Contribution sociale généralisée (CSG), **840-847**
Contribution sur les revenus distribués, **1023**
Contribution sur les revenus locatifs, **1024**
Contributions indirectes, **1350 s.**
Convention européenne des droits de l'homme, **85**
Conventions fiscales, **58**
- IR, **201 s.**
- IS, **912 s.**
Conventions internationales
- IS, **904 s.**
Corruption, **346**
Corse
- TVA, **1344**
Cotisation foncière des entreprises, **1838**
Cotisations sociales, **4**, **357**, **704**, **837**
Cotisations sur la valeur ajoutée des entreprises, **1858**
Créance acquise, **302**
Créance (intérêt de) -
- RM, **622 s.**
Crédit d'impôt
- BA, **519-520**

- BIC, **374**
- IR, **796 s.**
- IS, **1027**

Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE), **1033**
Crédit d'impôt recherche, **1031**
Crédit de TVA, **1283 s.**
Cycle commercial complet
- IS, **910**

D

Dation en paiement
- ENR, **1423**
- ISF, **1770**
- SUCC, **1519**

Débit
- TVA, **1226**

Débours
- BNC, **455**
- TVA, **1237**

Décès
- IR, **192**
- SUCC, **1476**

Décision de gestion, **554**
Déclaration
- d'échange de biens (TVA), **1177**
- IR, **163**, **453**, **813**
- IS, **1010 s.**
- SUCC, **1476**

Déclaration de 1789, **48**
Décote, **40**
- IR, **802**

Déductibilité
- charges financières, **967 s.**
- intérêts des comptes courants, **971 s.**

Déduction, **185 s.**
- IR, **717 s.**
- IS, **976**
- SUCC, **1470**
- TVA, **1251 s.**

Déficit
- BA, **515**
- BIC, **432**
- BNC, **451**, **457**, **749**
- FONC, **611**
- IR, **739**
- IS, **1044**

Dégrèvement d'impôts locaux, **1806**, **1814**, **1833**, **1862**
Délais de déclaration
- IS, **1010 s.**
- SUCC, **1476**
- TVA, **1304 s.**

Délais de paiement
- IS, **1010 s.**
- TVA, **1304 s.**

Démembrement de propriété, **125**, **578**, **603**, **1473**, **1678-1680**, **1694**, **1713**, **1740**
Département d'outre mer
- TVA, **1165-1166**, **1345**, **1349**

Dépenses fiscales, **9**
Dépenses somptuaires
- BIC, **347**
- IS, **990**

Déplacement (frais de -)
- BIC, **366**
- TS, **258**

Dépôt de garantie
- FONC, **592**
- ISF, **1751**

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1227763418:88866:196.200.156.9:1573927436

Différé (revenu)
- IR, **757**
Direction générale des douanes et des droits indirects (DGD), **134 s.**
Direction générale des finances publiques (DGFIP), **112 s.**
Direction de la législation fiscale, **128**
Directives européennes, **74 s.**
Dirigeant d'entreprises, **555**, **877**, **984 s.**
- retraités, **1713**, **1733**
Disponible (revenu), **194 s.**
Dispositions dépendantes ou indépendantes
- ENR, **1417**
Dissolution de société, **1639**
Distributions de bénéfices, **637 s.**, **1042**
- déguisées, **982**
Divertissement (taxes sur -), **1365**
Dividendes
- BIC, **334**
- IS, **1042**
- RM, **637 s.**
Divorce
- IR, **192**
- pensions alimentaires, **736**
Doctrine administrative, **91**
Documentation (frais de -)
- BIC, **373**
Domicile fiscal
- IR, **203**, **772**
- ISF, **1668**
- SUCC, **1433**
Dommages et intérêts
- BIC, **339**
Donation en avancement de part successorale, **1560 s.**
Donation-partage, **1556**
Donations, **1522 s.**
Dons, **794**
Dons aux œuvres
- BIC, **370**
- IR, **794**
Dons manuels, **1565 s.**
Dossier fiscal du contribuable, **123**
Double imposition (convention de -), **58**
Droit au bail, v. *Pas de porte*
Droit communautaire, **74 s.**
Droit d'entrée, v. *Pas de porte*
Droits d'auteur
- IR, **231**, **1202**
Droits d'enregistrement, **1378 s.**
Droits de mutation
- à titre gratuit, **1428**
- à titre onéreux, **1575**
Droits sociaux
- ENR, **1642 s.**
- ISF, **1701 s.**
- PV, **689**
- RM, **636**
- SUCC, **1489**
Droits de succession, **1430 s.**

E

Échange d'immeubles, **1595 s.**
Échanges internationaux
- TVA, **78 s.**
Échanges intracommunautaires
- TVA, **1167 s.**
Écrivains, **231**, **756**
Égalité (principe d'-), **51 s.**

Électricité (taxe sur l'-), **1369**
Électronique (commerce), **1213**
Éléments du train de vie, **762 s.**
Élevage, **471**
Élus locaux, **228**
Emballage
- TVA, **1232**, **1327**
Emprunt
- RM, **622 s.**
Enfants, **165**
- pensions versées aux –, **728**
Enregistrement, v. *Droits d'enregistrement*
Enrichissement (théorie de l'-), **170**
Entrée en vigueur des textes fiscaux, **102**
Entreprises
- cession, **1620 s.**
- en difficulté, **1092 s.**
- fusion, **1637**
- moyennes et petites, **540**, **885**, **1702**, **1732**
- nouvelles, **896 s.**
- scission, **1637**
- transmission, **1571**
- unipersonnelle à responsabilité limitée, **889**
Entretien (frais d'-)
- BIC, **361**
- FONC, **598 s.**
Environnement, **1371**
Époux, **358**
Erreurs et décisions de gestion, **553 s.**
Établissement stable
- IS, **917**
États ou territoires non coopératifs (ETNC), **934**
Étudiants
- IR, **166**
- TL, **1825**
EURL, **889**
Évaluation
- BA, **496 s.**
- BIC, **331**
- BNC, **452**
- des éléments du train de vie, **761 s.**
- FONC, **588**
- ISF, **1735 s.**
- SUCC, **1480 s.**
Évasion fiscale internationale
- IS, **920 s.**
Exceptionnel (revenu), **753**
Exercices (indépendance des -), **307**
Exigibilité de l'impôt
- donations, **1524 s.**
- IR, **816**
- ISF, **1770**
- SUCC, **1509**
- TVA, **1218 s.**
Exportation
- TVA, **78 s.**, **1116**, **1152**, **1206**
Expropriation
- PV, **666**

F

Facture
- TVA, **1262**, **1302**
Fait générateur, **26**
- ENR, **1398**
- TVA, **1218**

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2024093806:88861931:196.112.33.51:1587327436

Famille
- aménagement familial, **781**
- foyer fiscal, **159 s.**
- prestations familiales, **241**
Fermier, **20**, **461**, **476**, **490**
Filiale
- IS, **925**, **1053 s.**
Fiscalité locale, **1780 s.**
Fonds de commerce
- ENR, **1620 s.**
Fonds commun de placement (OPCVM), **644 s.**
Forêts
- ISF, **1727**, **1749**
- SUCC, **1460**
Forfait
- BA, **496 s.**
- IS, **1021**
- SUCC (forfait mobilier), **1485**
- TS (déduction forfaitaire), **253**
Formalité de l'enregistrement, **1387**
Formalité fusionnée, **1391**
Formalité de la publicité foncière, **1393**
Fortune (impôt sur la -), **1652 s.**
Foyer fiscal
- IR, **159 s.**
- ISF, **1661 s.**
Frais d'accueil, **738**
Frais d'emploi
- BIC, **355**
- TS, **240**
Frais financiers
- BIC, **376**
- TVA, **1231**
Frais de garde des enfants, **797**
Frais généraux
- BIC, **345**
Frais de gestion, **606**
Frais de personnel
- BIC, **355**
Frais professionnels
- TS, **252**
Frais de scolarisation, **794**
Frais de transport
- TS, **258**
Franchise en base
- TVA, **1313**
Fraude fiscale, **25**, **920 s.**
- carrousel, **1172**
- fraude à la TVA, **1120**
Fusion
- ENR, **1637**

G

Gain exceptionnel
- IR, **753**
Gains de jeux, **179**
Garde des enfants, **797**
Gérants de sociétés, **240**
Global (revenu), **181 s.**
Groupe de sociétés
- IS, **1051 s.**
Groupement d'intérêt économique (GIE), **895**

H

Habitation occupée par le propriétaire
- ISF, **1737**
- SUCC, **1483**

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022746464:88866061:196.122.25.5:1587313436

Habitation principale
- PV, **661**
Habitation (taxe d'-), **1815**
Handicapés
- FONC, **600**
- IR, **166**
- SUCC, **1499**
- TVA, **1244**
Hausse des prix (provision)
- BIC, **428**
Holding
- IS, **1062**, **1067**
- ISF, **1710**
Honoraires
- BIC, **365**
Hôtels (frais d'-)
- TVA, **1266**

I

Immeuble
- ENR (vente), **1581 s.**
- FONC (revenus), **558 s.**
- PV, **655**
- SUCC (évaluation), **1482**, **1533**
- TVA, **1292 s.**, **1334 s.**
Immobilisations
- BIC, **383**
- TVA, **1292 s.**
Impatriés, **1674**
Importations
- TVA, **1209**
Imposition d'après les éléments du train de vie, **762 s.**
Imposition distincte
- IR, **167**
Imposition forfaitaire annuelle (IFA), **1021**
Impôt
- buts, **5 s.**
- caractéristiques, **12**
- progressif, **39**
- proportionnel, **38**
- de quotité, **34**
- spécifique, **36**
Impôt de solidarité sur la fortune, **1652 s.**
Impôt sur le revenu, **151 s.**
Impôt sur les sociétés, **851 s.**
Impôts locaux, **1777 s.**
Indemnité
- BIC, **339**
- TS, **235 s.**, **243 s.**
- TVA, **1238**
Indépendance des exercices comptables
- BIC, **307**
Infirmes
- BIC, **166**
- SUCC, **1499**
Intégration fiscale, **1056 s.**
Intéressement des salariés, **1006 s.**
Intérêts
- RM, **622 s.**
Intérêts déductibles
- BIC, **376**
- FONC, **604**
Intergroupe, **1067**
Interprétation des textes fiscaux, **98 s.**
Interventionnisme fiscal, **7 s.**
Intracommunautaire
- acquisitions, **1167 s.**
- livraisons, **1178**
- régimes dérogatoires, **1181**

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2112498338:88861921:196.200.156.1:1587327436

Invalide, **160**
Investissement dans le logement locatif (Duflot-Pinel), **610**
ISF, **1719**
- plafonnement, **1758 s.**

J

Jetons de présence, **991 s.**
Jeux, **179**, **847**, **1367**
Journalistes, **257**
Journaux
- TVA, **1330-1333**

L

Libéralités, v. *Dons*
Liberté d'affectation comptable
- BIC, **288**
Licenciement (indemnité de -)
- TS, **243**
Licitations
- ENR, **1614**
Liquidation de l'impôt, **28 s.**
- Droits de succession, **1475 s.**
- IR, **775**
- IS, **1039**
- ISF, **1754**
Liquidation de société
- ENR, **1639**
Livraison intracommunautaire, v. *Intracommunautaire*
Livraisons à soi-même
- TVA, **1141 s.**
Livre foncier, **126**
Livre des procédures fiscales, **89 s.**
Location
- BIC, **564 s.**
- FONC, **558 s.**
- ISF, **1695**
- TVA, **1153**
Location meublée, **564 s.**
Location-gérance, **1624**
Logements
- neufs, **609**
- vacants (taxe annuelle sur les -), **1823**
Lois fiscales, **86**
- interprétatives, **106**
- rétroactives, **104**
Lois rétroactives
Loyer, v. *Location*

M

Marchand de biens
- BIC, **15**
Mariage
- IR, **192**
Mécénat, **370**
Médecin
- TS, **227**
- TVA, **1148**
Mensualisation, **828 s.**
Métaux précieux
- PV, **705**
Métayer, **491**
Meublé
- FONC, **564 s.**
Meubles
- ENR, **1602 s.**
Meubles meublants
- SUCC, **1485**
Micro-BA, **515**
Micro-entreprise, **312**, **459**
Micro-foncier, **614**

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2024694308:88861361:196.112.233.115:1587327436

Moins-values
- immobilière des particuliers, **684**
- IS, **960**
- mobilière des particuliers, **693**
- sur biens meubles, **701**
Monument historique
- BIC, **613**
- SUCC, **1459**
Mutations (droits de -)
- à titre gratuit, **1428 s.**
- à titre onéreux, **1575 s.**
- conditionnelle, **1636**

N

Net (revenu), **185 s.**
Neutralité
- fiscale, **10**
- TVA, **1111**
Niches fiscales, **792**
Nue-propriété, v. *Usufruit*

O

Objets d'art
- ISF, **1719**
Objets d'occasion
- TVA, **1317**
Objets précieux (taxe sur -), **705**
Obligations
- RM, **625 s.**

Œ

Œuvres d'art, **1423**, **1458-1459**, **1516**, **1748**, **1769**, **1774**
Œuvres philanthropiques
- BIC, **370**
- IR, **794**
- Offices, **444**

O

Opposabilité de la doctrine administrative, **92**
Ordures ménagères, **1864**
Organisme de placement collectif en valeurs mobilières (OPVCM), **644 s.**

P

PACS
- ENR, **1547**
- IR, **160**
- ISF, **1666**
Pacte Dutreil, **1731**
Paiement
- ENR, **1421**
- IR, **811**
- IS, **1027**
- ISF, **1770**
- mensuel, **828 s.**
- SUCC, **1509 s.**
- TVA, **1304 s.**
Paradis fiscal, **72**, **921 s.**
Parlementaire
- TS, **228**
Part (quotient familial), **781 s.**
Part sociale, v. *Droits sociaux*
Partage
- ENR, **1608**
Participation des salariés aux résultats de l'entreprise, **241**, **1000 s.**
- IS, **961 s.**

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1922776604:88866161:196.200.131.54:1587327436

Pas de porte
- FONC, **593**
Passif
- BIC, **290**
- Droits de succession, **1466**
- ISF, **1770**
Patrimoine (imposition du -), **1375 s.**
PBRD, **1190**
PEA, **647**
- RM, **647**
Pêche (dépense de -), v. *Dépenses somptuaires*
Pensions
- alimentaires, **720**
- de retraite, **263 s.**
Personnes âgées, **738**
Placements à
- revenus fixes, **622**
- revenus variables, **636**
Plafonnement des effets du quotient familial, **788**, **795**
Plafonnement de l'ISF, **1762**
Plafonnement des réductions d'IR, **792**
Plan d'épargne en actions (PEA), **647**
Plus-values des particuliers
- immobilières, **655**
- sur biens meubles, **701**
- sur valeurs mobilières, **689**
- taxation supplémentaire, **685**
Plus-values professionnelles
- BIC, **527**, **532**
- IS, **956**, **964 s.**
Pourboires, **221**
Pouvoir réglementaire, **87**
Prélèvement à la source, **835**
Prélèvement libératoire
- RM, **629**
Présomptions
- SUCC, **1440**
Presse
- TVA, **1330-1333**
Prestations compensatoires en cas de divorce
- IR, **736**
Prestations de service
- TVA, **1193**, **1226**
Prime pour l'emploi, **797**
Prix de transfert, **937 s.**
Produits de certains jeux, **847**
Produits exceptionnels, **336**
Produits pétroliers
- TVA, **1272**
Produits de placement, **622 s.**
Professions libérales, v. *Bénéfices non commerciaux*
Propriétaire se réservant la jouissance de son logement, **572**
Propriété industrielle
- ISF, **1722**
Propriété littéraire et artistique
- ISF, **1721**
Provisions
- BIC, **406-431**
Proxénète, **450**
Publicité foncière (formalité de -)
- ENR, **1387**
Publicité (frais de -)
- BIC, **367**

Q

Quotient familial, **781 s.**
Quotient (revenu exceptionnel), **753**

R

Rabais
- TVA, **1234**

Réalisme du droit fiscal, **100**
Recettes
- BA, **462 s.**
- BIC, **331**
- BNC, **452**
- FONC, **558 s.**

Recherche (frais de -), **374**
Recouvrement, **41 s.**, v. aussi *Paiement*
Redevable de la TVA, **1301**
Redevance, **3**
Réduction d'impôt, **40**
- IR, **790**
- ISF, **1758 s.**
- SUCC, **1506**

Réel simplifié
- BA, **505 s.**
- BIC, **320**
- IS, **885**
- TVA, **1310**

Réfaction d'impôt, **805**
Régularisation
- TVA, **1291 s.**

Relevé des frais généraux
- BIC, **351**

Remboursement de frais
- TS, **240**

Remboursement de TVA déductible, **1283 s.**
Rémunération des dirigeants d'entreprises, **877**, **984 s.**
Rente du sol
- BA, **476**

Rente viagère
- IR, **263 s.**

Réparation (dépenses de -)
- FONC, **598 s.**

Report du déficit, **1044 s.**
Représentant de commerce
- TS, **226**

Reprises d'entreprises, **1092 s.**
Rescrit de valeur, **1536**
Réserve spéciale des plus-values à long terme
- IS, **958 s.**

Résidence principale, **568**, **661**, **1737 s.**, **1750**
- PV (exonération), **661**

Restructuration d'entreprises, **1079 s.**
Retenue à la source, **42**
- IR, **832**
- PV, **683**
- RM, **630**

Retraite
- indemnité de départ, **246**
- pension, **263 s.**

Rétroactivité, v. *Lois rétroactives*
Revenu
- annuel, **191 s.**, **306**
- définition, **169**
- différé, **757 s.**
- disponible, **194 s.**, **682**
- exceptionnel, **755 s.**

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2024493386:88866223:196.200.131.12:1587327436

- fiscal de référence, **808**
- global, **181 s.**
- imposable, **169**, **278**
- net, **185 s.**
- virtuel, **170**

Revenus de capitaux mobiliers, **617 s.**

Revenus fonciers, **558 s.**

Rôle, **17**
- IR, **811**

S

Salaires
- taxe sur les salaires, **850**

Service de la législation fiscale, **128 s.**

Service de la publicité foncière, **1385**

Services
- TVA, **1212**

SICAV (Société d'investissement à capital variable), **644**

SICOMI (Société immobilière pour le commerce et l'industrie), **890**

Signes extérieurs de richesse, **764**

Société à prépondérance immobilière
- ENR, **1433**
- PV, **700**

Société à responsabilité limitée de famille, **887**

Société anonyme, **860**, **1642**

Société d'artistes, **931**

Société de capitaux, **154**, **860**

Société civile, **871**, **1643**

Société d'exercice libéral, **447**

Société de personnes, **154**, **853**

Société-mère
- IS, **1053**, **1062**

Sociétés
- augmentation du capital, **1635**
- constitution, **1626**
- dissolution, **1639**
- fusion, **1637**
- scission, **1638**

Sociétés immobilières, **890**

Sociétés transparentes, **853**
- FONC, **581**
- PV, **658**

Source (théorie de la -), **169**

Sources du droit fiscal, **46**

Sport, **1366**

Stocks
- BIC, **381**

Subventions
- BIC, **337**, **380**
- FONC, **595**
- TVA, **1239**

Succession (droits de -), **1430 s.**

Supplément d'impôt sur les sociétés, **1022**

Suramortissement, **400**

T

Tabacs (droits sur les -), **1361 s.**

Tarif
- Enregistrement, **1399**

Taux
- effectif global, **213**
- IR, **778 s.**
- IS, **1014 s.**
- SUCC, **1502**
- TVA, **1241 s.**

international.scholarvox.com:ENCG Dakhla:1596612:88663843:196.200.174.92:1587327436

Taxe
- cumulative, **1104**, **1108**, **1113**
- définition, **3**
- parafiscale, **4**
- sur la valeur ajoutée, **308**, **1101 s.**
- unique, **1105**, **1108**
Taxe générale sur les activités polluantes, **1372**
Taxe d'habitation, **1815**
Taxe sur les logements vacants, **1823**
Taxe sur les salaires, **850**
Taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés par des personnes morales, **929**
Taxe sur les véhicules polluants, **1373**
Taxes foncières sur les propriétés bâties, **1792**
Taxes foncières sur les propriétés non bâties, **1808**
Taxes locales, **1777 s.**
Territorialité
- ENR, **1407**
- IR, **200 s.**, **299**
- IS, **903 s.**
- ISF, **1668**
- SUCC, **1433**, **1531**
- TVA, **1163**
Textes fiscaux
- conditions d'application, **102**
- interprétation, **98 s.**
Tiers provisionnel, **825**
Titres
- cession, **1648**
- de sociétés ISF, **1730**
Tontine
- SUCC, **1464-1465**
Train de vie
- IR, **762**
Traitements et salaires, **221 s.**, **879**
Traités communautaires, **74 s.**
Traités internationaux, **58**
Transfert (prix de -)
- IS, **937 s.**
- Transmision d'entreprise, **1571**
Transparence fiscale
- IS, **853**
Transport (TVA), **1101 s.**

U

Union européenne, **950**
Usufruit
- FONC, **578**
- ISF, **1678**
- SUCC, **1446**, **1490**

V

Valeur ajoutée
- TL, **1858**
Valeur locative
- TL, **1781**, **1854**
Véhicules, v. *Automobile*
Vente
- à distance (TVA), **1183**
- à l'exportation (TVA), **1116**
- aux particuliers résidant dans l'UE (TVA), **1182**
- d'immeubles (ENR), **1581 s.**
- de meubles, **1602 s.**
- promesse de vente (ENR), **1583**, **1585**

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2036615186:88843:2024943:8861.2.235.168.327436

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022746943:88866161:196.112.23.54:1587327436

Table des matières

Avant-propos V

Principales abréviations VII

Introduction **Les clés de la fiscalité** 1

§ 1. La notion d'impôt 2

§ 2. Les buts de l'impôt 5

§ 3. L'établissement de l'impôt 9

A. L'assiette 9

B. La détermination du contribuable 11

C. Le fait générateur de l'impôt 13

D. La liquidation de l'impôt 14

E. Le recouvrement de l'impôt 17

Première partie **Les cadres de la fiscalité française** 19

Chapitre 1 **Les sources du droit fiscal** 20

Section 1 Les dispositions fiscales de la Constitution 20

§ 1. Les articles 13 et 14 de la Déclaration du 26 août 1789 21

A. Le contexte de leur adoption 21

B. L'article 13 21

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022746943:88866161:196.112.23.54:1587327436

§ 2. L'article 34, alinéa 2, de la Constitution du 4 octobre 1958 23
§ 3. L'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958 24

SECTION 2 LES TRAITÉS INTERNATIONAUX 27
§ 1. Les conventions tendant à éviter les doubles impositions 27
A. La naissance des conventions 27
B. La finalité des conventions 28
C. Les moyens employés par les conventions 29
D. L'importance de ces conventions comme sources du droit fiscal 31
§ 2. Les traités communautaires 34
A. L'abolition des droits de douane nationaux 35
B. L'éradication des taxes et mesures d'effet équivalent à des droits de douane 35
C. L'harmonisation des impôts sur la consommation 36
D. L'état de l'harmonisation des autres impôts 38
§ 3. La Convention européenne des droits de l'homme 39

SECTION 3 LA LOI 41

SECTION 4 LE RÈGLEMENT 42

SECTION 5 LE CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS (CGI) 42

SECTION 6 LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE ET SA PORTÉE 43
§ 1. La nature juridique des textes formant la doctrine administrative 44
§ 2. Les différents mécanismes de protection du contribuable contre les changements de doctrine administrative 45

SECTION 7 L'INTERPRÉTATION DES TEXTES FISCAUX 48
§ 1. Le souci de conjuguer la lutte contre la fraude avec le respect du statut du contribuable 49
§ 2. La priorité donnée au réalisme du droit fiscal 49

SECTION 8 LES CONDITIONS D'APPLICATION DES TEXTES FISCAUX 51
§ 1. Rétroactivité prévue par le texte lui-même 52
§ 2. Les lois interprétatives 52
§ 3. La validation législative d'actes administratifs 53
§ 4. L'étendue du contrôle exercé par le Conseil constitutionnel 53

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022749938:88866161:196.112.28.54:1587327436

Chapitre 2 **Les administrations fiscales** 56

Section 1 La Direction générale des finances publiques 57
§ 1. Les compétences de la DGFIP 57
§ 2. L'organisation de la DGFiP au niveau central 58
A. Le directeur général des finances publiques 58
B. Les services de la DGFiP en charge de la fiscalité 58
§ 3. L'organisation des services extérieurs de la DGFiP 59
A. Les services à compétence nationale 59
B. Les délégués interrégionaux des impôts 59
C. Les directions régionales et départementales des finances publiques 60
D. L'échelon local 61

Section 2 La Direction de la législation fiscale 62

Section 3 La Direction générale des douanes et des droits indirects 63

Section 4 Les commissions et les comités 64
§ 1. La commission communale des impôts directs 65
§ 2. La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires 65
§ 3. La commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires 66
§ 4. La commission départementale de conciliation 66
§ 5. La délégation nationale à la lutte contre la fraude 67
§ 6. La commission des infractions fiscales 67
§ 7. Le comité de l'abus de droit fiscal 67
§ 8. Le comité du contentieux fiscal, douanier et des changes 68
§ 9. Le Conseil des prélèvements obligatoires 68

Deuxième partie **L'imposition du revenu** 73

Titre 1 **L'impôt sur les revenus des personnes physiques** 77

Chapitre 1 **Le champ d'application de l'impôt** 78

Section 1 Les personnes imposables 78
§ 1. Les personnes physiques 78

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2102774693:88866161:196.113.254.118:1587327436

§ 2. L'imposition par foyer 80
A. La règle 81
B. Les dérogations 83

SECTION 2 LE REVENU IMPOSABLE 84
§ 1. La notion de revenu imposable 84
A. La difficulté de définir le revenu imposable 84
B. L'apport de la jurisprudence 85
C. Les inflexions de la loi 86
§ 2. Les caractères du revenu imposable 88
A. Le revenu global 88
B. Le revenu net 89
C. Le revenu annuel 90
D. Le revenu disponible 91

SECTION 3 LA TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT SUR LE REVENU 94
§ 1. Les règles applicables en l'absence de convention bilatérale 94
A. La notion de domicile fiscal 95
B. L'imposition des revenus de source française 95
§ 2. Les conséquences de la supériorité d'une convention bilatérale 96
§ 3. La règle du taux effectif global 97

CHAPITRE 2 **La détermination des différentes catégories de revenus** 99

SECTION 1 LES REVENUS PROFESSIONNELS 100
§ 1. Les traitements, salaires, pensions et rentes viagères 100
A. Les traitements et salaires 101
B. Les pensions et rentes viagères 110
§ 2. Les bénéfices industriels et commerciaux 114
A. La délimitation de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux 114
B. Les principes gouvernant la détermination du bénéfice imposable 118
C. La détermination des produits imposables 130
D. La détermination des charges déductibles 132
E. Le traitement du résultat net 157
§ 3. Les bénéfices non commerciaux 162
A. Une catégorie hétérogène de revenus 162

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2027469938866161:196.112.23.54:1587327436

B. Les règles gouvernant la détermination du bénéfice imposable 167
§ 4. Les bénéfices agricoles 170
A. La notion fiscale de bénéfice agricole 171
B. L'évaluation des bénéfices agricoles 177
§ 5. Les dispositions communes aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices non commerciaux et aux bénéfices agricoles 184
A. Le régime des plus-values et moins-values professionnelles 184
B. Les centres et les associations de gestion agréés par l'administration fiscale 190
C. La théorie des erreurs et décisions de gestion 192
D. L'acte anormal de gestion 193

SECTION 2 LES REVENUS PATRIMONIAUX 197
§ 1. Les revenus fonciers 198
A. La délimitation de la catégorie des revenus fonciers 198
B. La détermination du revenu net 203
§ 2. Les revenus de capitaux mobiliers 213
A. Les produits de placements à revenu fixe 214
B. Les produits des placements à revenu variable 218
C. Les revenus des valeurs mobilières étrangères 221
§ 3. Les plus-values 222
A. Les plus-values immobilières 223
B. Les plus-values sur valeurs mobilières 232
C. Les plus-values sur biens meubles 234

CHAPITRE 3 La liquidation de l'impôt 239

SECTION 1 LA DÉTERMINATION DU REVENU GLOBAL NET 239
§ 1. Les charges déductibles du revenu global 240
A. Les pensions alimentaires 241
B. Les frais d'accueil des personnes âgées de plus de 75 ans 244
§ 2. L'imputation des déficits 245
A. Le principe 245
B. Les exceptions 246
§ 3. Les revenus exceptionnels ou différés 247
A. La notion de revenus exceptionnels ou différés 248
B. Les modalités d'imposition 249

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022776943:88861611:196.113.54:1587327436

§ 4. Les régimes spéciaux de détermination du revenu global ... 250
A. La détermination du revenu d'après les éléments du train de vie ... 250
B. La détermination du revenu des contribuables non domiciliés en France ... 253

SECTION 2 LE CALCUL DE L'IMPÔT ... 255
§ 1. L'impôt brut ... 255
A. Le barème de l'impôt ... 255
B. Le quotient familial ... 256
§ 2. L'impôt net ... 260
A. Les réductions et les crédits d'impôt ... 260
B. Les exonérations ... 264
§ 3. La contribution exceptionnelle sur les hauts revenus ... 266

CHAPITRE 4 **Le recouvrement de l'impôt** ... 269

SECTION 1 L'OBLIGATION DÉCLARATIVE ... 269

SECTION 2 LA DATE DE PAIEMENT DE L'IMPÔT ... 270
§ 1. La règle ... 270
§ 2. Les aménagements ... 271

SECTION 3 LES MODALITÉS DU PAIEMENT ... 272
§ 1. Le régime de droit commun ... 272
§ 2. Le régime du paiement mensuel ... 273
§ 3. Le prélèvement à la source ... 275

TITRE 2 **LES PRÉLÈVEMENTS ACCESSOIRES À L'IMPÔT SUR LE REVENU DES PARTICULIERS** ... 279

CHAPITRE 1 **La contribution sociale généralisée (CSG)** ... 282

CHAPITRE 2 **La contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)** ... 285

CHAPITRE 3 **La taxe sur les salaires** ... 286

TITRE 3 **L'IMPÔT SUR LE BÉNÉFICE DES SOCIÉTÉS** ... 289

CHAPITRE 1 **La distinction entre sociétés de personnes et sociétés de capitaux** ... 290

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022746943:88866161:196.112.23.5:1589327436

Section 1 Les conséquences de la transparence fiscale des sociétés de personnes 290

Section 2 Les sociétés de capitaux constituent le champ d'élection de l'impôt sur les sociétés 292

Section 3 Les autres contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés 294

Section 4 Les rémunérations des dirigeants de sociétés 297

Chapitre 2 **Les différents modes d'assujettissement à l'IS** 300

Section 1 L'alternative entre les régimes du réel normal et du réel simplifié 300

§ 1. Le régime du réel normal 301

§ 2. Le régime du réel simplifié 301

Section 2 Les régimes particuliers d'assujettissement 301

§ 1. Les sociétés à responsabilité limitée de caractère familial 301

§ 2. Les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL) 302

§ 3. Les sociétés immobilières 303

A. Les sociétés civiles immobilières de construction-vente 303

B. Les sociétés civiles immobilières patrimoniales 303

C. Les sociétés de copropriété immobilière 303

D. Les sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) 304

§ 4. Les groupements d'intérêt économique (GIE) et les groupements européens d'intérêt économique (GEIE) 304

§ 5. Les entreprises nouvelles 304

Chapitre 3 **Les conditions d'application territoriale de l'impôt sur les sociétés** 308

Section 1 L'alternative générale : présence ou absence d'une convention internationale 308

§ 1. Les règles applicables en l'absence de convention fiscale internationale 309

A. L'établissement 309

B. Le représentant 310

C. Le cycle commercial complet à l'étranger 310

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022746943:88861614:196.112.23.54:1587327436

§ 2. L'incidence des conventions internationales 311
A. La portée d'une convention internationale 311
B. La notion d'établissement stable 312

SECTION 2 LES DISPOSITIONS DE LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE INTERNATIONALE 313
§ 1. La chasse aux paradis fiscaux 314
A. La présomption du caractère fictif de toute rémunération versée dans un État à fiscalité privilégiée 314
B. L'imposition en France des résultats d'une filiale implantée dans un paradis fiscal 315
C. La taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales 317
D. L'imposition en France des sociétés d'artistes 317
E. Le régime des États et territoires non coopératifs (ETNC) 318
§ 2. La chasse aux prix de transfert 319
A. La réintégration du transfert indirect de bénéfice 320
B. L'intervention de l'OCDE 321
C. L'intervention de l'Union européenne 323
D. La possibilité d'accords préalables 324

CHAPITRE 4 **La détermination du résultat imposable** 327

SECTION 1 LES CONSÉQUENCES DE LA PRÉSOMPTION DE COMMERCIALITÉ 328

SECTION 2 LE RÉGIME DES PLUS-VALUES ET DES MOINS-VALUES 328
§ 1. Les plus-values nettes à long terme 329
§ 2. Les moins-values nettes à long terme 330

SECTION 3 LE RÉGIME DES PARTICIPATIONS 330
§ 1. Les conditions d'imputation des crédits d'impôt 330
§ 2. Le régime des plus-values sur cession de titres 331
A. Les titres de participation 331
B. Les titres de placement 332

SECTION 4 LA DÉDUCTIBILITÉ LIMITÉE DES CHARGES FINANCIÈRES 332

SECTION 5 LA DÉDUCTIBILITÉ DES INTÉRÊTS SUR COMPTES COURANTS D'ASSOCIÉS 333
A. Les comptes courants représentent une aide aux entreprises 333

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022746643:88861111:161.123.5.1:1587327436

B. La déductibilité de ces intérêts est limitée par les articles 39, 1-3, et 212 du Code général des impôts 335

Section 6 Le traitement des distributions déguisées 337
§ 1. Les rémunérations excessives des dirigeants 338
A. Le critère de déductibilité 338
B. Les méthodes employées par l'administration 338
C. Le but réellement poursuivi par l'administration 339
§ 2. Les dépenses de caractère somptuaire 340
§ 3. Les jetons de présence non déductibles 340
§ 4. Les conséquences d'un acte anormal de gestion 341

Section 7 Les régimes de participation et d'intéressement 342
§ 1. La participation des salariés aux résultats de l'entreprise 342
A. Le mécanisme de base 342
B. Les possibilités de participation facultative 343
§ 2. L'intéressement 344

Chapitre 5 **La maîtrise du processus d'imposition par la société** 345

Section 1 Les obligations déclaratives 345

Section 2 Le calcul et le paiement de l'impôt en cas de bénéfice 346
§ 1. Le tarif de l'impôt sur les sociétés 346
A. Le taux normal de l'impôt sur les sociétés 347
B. Les taux dérogatoires 347
C. La contribution sociale de 3,3 % 349
D. La contribution additionnelle sur les revenus distribués 349
E. La contribution sur les revenus locatifs 349
§ 2. Les modalités de paiement de l'IS 350
A. L'imputation des crédits d'impôt 350
B. Le paiement proprement dit de l'IS 353
C. La liquidation de l'IS 354
§ 3. Les conséquences fiscales de la distribution du bénéfice par la société 354

Section 3 La gestion du déficit 355
§ 1. Le report en avant 355
§ 2. Le report en arrière 356
A. Les conditions posées par la loi 356
B. L'utilisation de ce droit à déficit 356

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022755943:88866151:196.112.3.55:1583327436

CHAPITRE 6 **L'imposition des bénéfices dans le cadre d'un groupe de sociétés** 358

SECTION 1 LE RÉGIME DES SOCIÉTÉS MÈRES ET FILIALES 359

SECTION 2 L'INTÉGRATION FISCALE 360

§ 1. Les conditions d'application du régime de l'intégration 360
A. La tête de groupe 360
B. Le périmètre d'intégration 361
§ 2. Les avantages qui résultent de l'intégration fiscale 362
A. L'intérêt financier 362
B. D'un point de vue stratégique 362
§ 3. Les conditions de sortie de l'intégration 363

SECTION 3 LE RÉGIME FISCAL DES RELATIONS ENTRE SOCIÉTÉS D'UN MÊME GROUPE 363

§ 1. Les transactions commerciales intergroupe 364
A. Le respect des prix du marché 364
B. Les opérations intergroupe effectuées dans un cadre transnational 365
§ 2. Les aides 365
A. L'abandon de créance à caractère commercial 365
B. L'abandon de créance à caractère financier 366

CHAPITRE 7 **Les règles applicables aux mutations de l'entreprise** 369

SECTION 1 LE RÉGIME FISCAL DES RESTRUCTURATIONS D'ENTREPRISES 370

§ 1. La distinction entre régime général et régime spécial 370
§ 2. Les conditions d'application du régime spécial 371
§ 3. L'économie du régime spécial 371
A. Conséquences pour la société apporteuse 372
B. Conséquences pour la société bénéficiaire des apports 372

SECTION 2 LE RÉGIME FISCAL DES REPRISES D'ENTREPRISES INDUSTRIELLES EN DIFFICULTÉ 373

§ 1. Les conditions d'éligibilité à ce régime 373
§ 2. L'encadrement des avantages fiscaux afférents à ce régime 374

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022746443:88866161:196.112.23.54:1587327436

Troisième partie **L'IMPOSITION DE LA DÉPENSE** 377

Titre 1 **L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LA DÉPENSE : LA TVA** 379

Chapitre préliminaire **Les caractéristiques d'une imposition sur la dépense** 380

Section 1 Les différentes modalités d'imposition de la dépense 380

§ 1. La taxe cumulative 381

§ 2. La taxe unique 381

§ 3. La taxe unique à paiement fractionné ou TVA 381

Section 2 Les facteurs de supériorité de la TVA 383

§ 1. La neutralité de la TVA 383

A. La TVA est indifférente à la longueur du circuit économique 383

B. Pour les échanges transnationaux 386

§ 2. La difficulté de frauder la TVA 387

Chapitre 1 **Le champ d'application de la TVA** 390

Section 1 Définition générale de l'opération imposable 390

§ 1. La définition en vigueur jusqu'au 31 décembre 1978 391

§ 2. Les critères du droit positif 391

A. Le critère réel 391

B. Le critère personnel 394

§ 3. Les modifications apportées par l'avènement de l'Union, au 1er janvier 1993 394

Section 2 Les opérations soumises à la TVA en vertu d'une disposition expresse de la loi 395

Section 3 Les opérations exonérées 396

Section 4 Les opérations imposables sur option 399

§ 1. Les bénéficiaires de l'option 399

A. Les loueurs d'immeubles nus à usage professionnel 399

B. Les collectivités locales 399

C. Certaines activités bancaires et financières sont éligibles à l'option lorsqu'elles sont exonérées 400

D. Les exploitants agricoles 400

§ 2. Les conséquences de l'option 401

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1027469433:88861011196.112.23.54:1587337436

Section 5 L'incidence de la territorialité 402
§ 1. Le territoire fiscal français 402
§ 2. L'économie du régime intracommunautaire 402
A. Les incidences de l'Acte unique de 1986 403
B. Le régime des livraisons de biens intracommunautaires 406
C. Le régime des acquisitions intracommunautaires 406
D. Les régimes dérogatoires 407
E. Le régime des prestations de services 409
§ 3. Le régime du commerce international extracommunautaire 412
A. La taxation des exportations 413
B. Le régime des importations 413
C. Les services 414
D. Le régime d'imposition du commerce électronique 414

Chapitre 2 **La détermination de la TVA exigible** 417

Section 1 La distinction entre fait générateur et exigibilité 417
§ 1. Définition des deux concepts 417
§ 2. Les implications de la distinction en matière de livraisons de biens 418
§ 3. Les implications de la distinction en matière de prestations de services 419

Section 2 L'assiette de la TVA 420
§ 1. Les éléments compris dans la base imposable 420
A. Les frais financiers 420
B. Les frais d'emballage 420
§ 2. Les éléments exclus du prix imposable 421
A. Les rabais 421
B. Les reprises 421
C. Les dépôts de garantie et les cautionnements 422
D. Les débours 422
E. Les indemnités 422
F. Les subventions 422

Section 3 Les taux de TVA 423
§ 1. Le taux réduit 424
A. Les produits 424
B. Les services 424

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1922746433:88861161:196.112.25.57:1587327436

§ 2. Le taux intermédiaire 425
§ 3. Le taux normal 425
§ 4. Maintien de quelques taux particuliers 425

CHAPITRE 3 **Le régime des déductions** 427

SECTION 1 LES CONDITIONS GÉNÉRALES DE DÉDUCTION 428
A. La première condition : un lien direct et immédiat avec l'activité d'aval 428
B. La deuxième condition : une déduction à proportion de l'activité assujettie 429
C. Non déductibilité en cas de prohibition expresse 430
D. Déductibilité subordonnée à la présence d'une facture régulière 430

SECTION 2 LES ÉLÉMENTS EXCLUS DU DROIT À DÉDUCTION 431
A. Les biens ou services utilisés à plus de 90 % à des fins étrangères à l'entreprise 431
B. Les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles 432
C. Les véhicules de transport de personnes 432
D. Les opérations de transport de personnes 433
E. Les cadeaux et libéralités 433
F. Les carburants 433
G. Les biens et services utilisés par les publicités prohibées par le Code de la santé publique 434
H. La location des biens exclus, de même que les services qui s'y rattachent 434
I. Les biens liés à une fraude 434

SECTION 3 LES MODALITÉS DE DÉDUCTION 435

SECTION 4 LES POSSIBILITÉS DE REMBOURSEMENT DE LA TVA DÉDUCTIBLE 436
§ 1. Le principe : le remboursement annuel 436
§ 2. Les exceptions sont au nombre de deux 437
A. Le régime des exportateurs 437
B. La possibilité de remboursement mensuel 437

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022776643:88661614196.123.23.54:1587327436

SECTION 5 LA RÉGULARISATION DES DÉDUCTIONS 437
§ 1. La régularisation des déductions sur immobilisations 438
§ 2. La régularisation des déductions sur valeurs d'exploitation et services 440

CHAPITRE 4 **Les obligations fiscales des redevables de la TVA** 442

SECTION 1 LES MENTIONS OBLIGATOIRES DES FACTURES 442

SECTION 2 LES CONDITIONS DE DÉCLARATION ET DE PAIEMENT 443
§ 1. Pour les activités industrielles ou commerciales 443
A. Le régime du réel normal 444
B. Le régime du réel simplifié 444
C. Le régime des micro-entreprises 444
§ 2. Pour les activités libérales 445
§ 3. Le régime de franchise en base 445

SECTION 3 LES OBLIGATIONS COMPTABLES PARTICULIÈRES 446

CHAPITRE 5 **Les régimes particuliers de la TVA** 447

SECTION 1 LE RÉGIME DES OBJETS D'OCCASION 447
§ 1. Définition de l'objet d'occasion 448
§ 2. Les biens d'occasion vendus par leurs utilisateurs 448
§ 3. Les biens d'occasion vendus par des négociants spécialisés 449
A. Le statut du client au regard de la TVA 449
B. Les conditions d'achat 449
§ 4. Le régime des emballages 450
§ 5. Le régime des véhicules automobiles d'occasion 450

SECTION 2 LE RÉGIME DES ACTIVITÉS DE PRESSE 451

SECTION 3 LE RÉGIME DE LA TVA IMMOBILIÈRE 452
§ 1. Les opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique 452
§ 2. Les opérations réalisées en dehors d'une activité économique 454

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1002746943:88866:196.112.203.54:1587327436

Section 4 Le régime de la Corse 455

Section 5 Le régime des départements d'outre-mer 455

Titre 2 **Les impôts particuliers sur la dépense** 457

Chapitre 1 **Les accises** 459

Section 1 Les droits sur l'alcool 460

Section 2 Les droits sur les tabacs manufacturés 461

Section 3 Les droits sur les produits énergétiques 461

Chapitre 2 **Les taxes sur les prestations de divertissement et la consommation d'énergie** 462

Chapitre 3 **Les taxes relatives à l'environnement** 464

Quatrième partie **L'imposition du patrimoine** 467

Titre 1 **L'imposition occasionnelle du patrimoine** 469

Chapitre 1 **Le régime général des droits d'enregistrement** 471

Section 1 Le champ d'application des droits d'enregistrement 472

§ 1. La formalité de l'enregistrement proprement dite 472

§ 2. La formalité fusionnée 473

§ 3. La formalité de la publicité foncière 474

Section 2 Les diverses catégories de droits d'enregistrement .. 475

§ 1. La classification selon le fait générateur 475

§ 2. La classification selon le tarif applicable 475

A. Les droits fixes 475

B. Les droits proportionnels 476

C. Les droits progressifs 476

§ 3. La classification selon les collectivités bénéficiaires 476

Section 3 L'assiette des droits d'enregistrement 477

§ 1. La territorialité des droits d'enregistrement 477

A. La territorialité des droits de mutation à titre gratuit 478

B. La territorialité des autres droits d'enregistrement 478

§ 2. L'acte affecté de conditions 479

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1032274943:88861619:196.112.23.54:1587327436

§ 3. Les actes complexes 480
A. Plusieurs dispositions dans un même acte 480
B. Plusieurs actes pour une même opération 480

Section 4 Le recouvrement des droits d'enregistrement 481
§ 1. Les modalités de paiement 481
§ 2. Les débiteurs du paiement 481

Chapitre 2 **Les droits de mutation à titre gratuit** 483

Section 1 Les droits de succession 484
§ 1. L'assiette des droits de succession 484
A. L'actif successoral 484
B. Le passif déductible 491
§ 2. La liquidation des droits de succession 493
A. L'évaluation des biens 494
B. Le calcul des droits de succession 499
§ 3. Le recouvrement des droits de succession 501
A. Le paiement fractionné 502
B. Le paiement différé 502
C. Les modalités particulières de paiement 502

Section 2 Les droits de donation 505
§ 1. Le régime fiscal général des donations 506
A. Les conditions d'exigibilité des droits 506
B. L'assiette des droits 507
C. La liquidation des droits 510
D. Le recouvrement des droits 512
§ 2. Les régimes particuliers à certaines donations 512
A. Les donations-partages 513
B. Les donations en avancement de part successorale 513
C. Les dons manuels 514
D. Les règles gouvernant la transmission d'entreprises 516

Chapitre 3 **Les droits de mutation à titre onéreux** 519

Section 1 Les mutations de propriété d'immeubles 520
§ 1. Les ventes d'immeubles 520
A. Le champ d'application des droits 521
B. Le calcul des droits 522
§ 2. Les échanges d'immeubles 523
A. L'échange pur et simple 524
B. L'échange avec soulte ou plus-value 524

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1002746923:88866161:196.112.23.5:1587327436

Section 2 Les mutations de propriété de meubles 525
A. Les mutations soumises à droit fixe 525
B. Les mutations soumises à droit proportionnel 526

Section 3 Les opérations mixtes 526
§ 1. Les partages 527
A. Le partage pur et simple 527
B. Le partage avec soulte ou plus-value 527
§ 2. Les licitations 528

Chapitre 4 **Les droits afférents aux actes de la vie des entreprises** 530

Section 1 Les droits afférents à la cession de l'entreprise individuelle 531

Section 2 Les droits afférents à la création de la société 532

Section 3 Les droits afférents à la vie de la société 534

Section 4 Les cessions de titres 536

Titre 2 **L'imposition annuelle du patrimoine** 541

Chapitre 1 **L'impôt de solidarité sur la fortune** 542

Section 1 Le champ d'application de l'ISF 547
§ 1. L'imposition par foyer 547
§ 2. Les règles de territorialité 549

Section 2 L'assiette de l'ISF 550
§ 1. Les biens imposables 551
A. Les biens grevés d'un droit d'usufruit, d'usage ou d'habitation 551
B. Les contrats d'assurance-vie 553
C. Les bons anonymes 553
§ 2. Les biens exonérés 553
A. Les biens professionnels 554
B. Les autres biens exonérés 562

Section 3 La liquidation de l'ISF 567
§ 1. L'évaluation de la fortune imposable 567
A. L'évaluation de la fortune brute 567
B. L'évaluation de la fortune nette 569

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:2022746948:88861619.112.23.54:1587327436

§ 2. Le calcul de l'impôt 571
A. Le barème de l'impôt 572
B. Les réductions de l'impôt 572
C. Le plafonnement de l'impôt 573
D. Le débat sur la constitutionnalité de l'ISF 575

Section 4 Le recouvrement de l'impôt 577

Chapitre 2 **La fiscalité directe locale** 580

Section 1 Les principes communs gouvernant la fiscalité directe locale 581

Section 2 Les deux taxes foncières 584
§ 1. Les dispositions communes 584
§ 2. La taxe foncière sur les propriétés bâties 585
A. Les propriétés imposées 585
B. Les propriétés exonérées 586
C. Les propriétés dégrevées 588
§ 3. La taxe foncière sur les propriétés non bâties 589
A. Les exonérations 589
B. Les dégrèvements 590

Section 3 La taxe d'habitation 591
§ 1. Le champ d'application de la taxe d'habitation 591
A. Les locaux 591
B. Les personnes 594
§ 2. Le calcul de la taxe d'habitation 595
A. Les abattements 596
B. Le dégrèvement 597

Section 4 La contribution économique territoriale 598
§ 1. Le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises 598
A. Les critères 598
B. Les exonérations permanentes 599
C. Les exonérations temporaires 600
§ 2. L'assiette de la cotisation foncière des entreprises 601
§ 3. Le calcul de la cotisation foncière des entreprises 602
§ 4. La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises 602
§ 5. Les dégrèvements applicables à la contribution économique territoriale 604

International.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022746943:88866161:196.112.23.34:1587327436

Conclusion 607

Bibliographie 609

Index 615

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022746943:88866161:196.112.23.14:1587327436

international.scholarvox.com:ENCG Marrakech:1022746943:88866161:196.112.23.54:1587327436

cours dalloz

Droit fiscal général

11e édition

Le droit fiscal contemporain se découvre comme une construction bâtie autour de quelques grands principes, mais aussi comme un ensemble de solutions ingénieuses imaginées par les praticiens.

L'ouvrage présente, sous un volume réduit, un panorama complet de la fiscalité, à partir des trois grandes familles d'impôts qui forment le système fiscal français : l'imposition des revenus et des bénéfices, l'impôt sur la dépense et l'imposition du patrimoine. Cette présentation englobe la loi mais aussi les sources internationales du droit fiscal et la jurisprudence.

La lecture est aisée, la présentation est claire, assortie d'exemples, l'analyse est critique et une importante bibliographie raisonnée donne les clés de chaque question.

Ainsi conçu, cet ouvrage s'adresse aux étudiants des facultés de droit, des IEP et des écoles de commerce, ainsi qu'aux candidats aux concours administratifs et à tous les praticiens de la fiscalité.

Jacques Grosclaude
est professeur émérite de l'Université de Strasbourg.

Philippe Marchessou
est professeur à l'Université de Strasbourg.

9 782247 170067
ISBN 978-2-247-17006-7
8986749 29 €

www.editions-DALLOZ.fr