

Aide-mémoire



Droit fiscal

Charles Aimé
Marc Rochedy

10^e édition

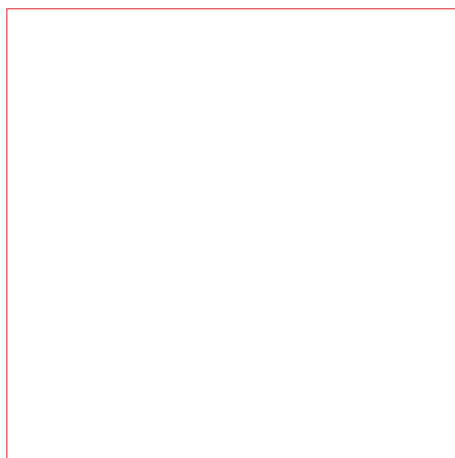




Droit fiscal

c o l l e c t i o n a i d e - m é m o i r e

- > *Droit des affaires*
B. Hess-Fallon, A.-M. Simon
- > *Droit du travail*
B. Hess-Fallon, A.-M. Simon
- > *Économie d'entreprise*
G. Bressy, C. Konkuyt
- > *Droit civil*
B. Hess-Fallon, A.-M. Simon
- > *Droit administratif*
A. Maurin
- > *Institutions judiciaires*
A. Héraud, A. Maurin
- > *Droit de la famille*
B. Hess-Fallon, A.-M. Simon, H. Hess
- > *Droit constitutionnel*
E. Oliva
- > *Droit fiscal*
Ch. Aimé, M. Rochedy
- > *Sciences sociales*
A. Beitone, C. Dollo, J. Gervasoni, E. Le Masson, C. Rodrigues
- > *Droit communautaire*
R. Ghévontian
- > *Droit pénal. Procédure pénale*
J. Borricand, A.-M. Simon
- > *Économie*
A. Beitone, E. Buisson, C. Dollo, E. Le Masson
- > *Finances publiques*
E. Oliva



a i d e - m é m o i r e

> > > > > > >

Droit fiscal

Charles Aimé

*Chargé d'enseignement
à la Faculté de droit d'Aix-en-Provence*

Marc Rochedy

Avocat



10^e édition 2008



Le pictogramme qui figure ci-dessus mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale d'achat de livres et de revues, au point que la possibilité même pour les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.

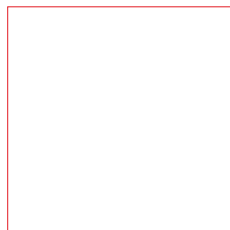
Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20 rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).

Éditions DALLOZ
31-35 rue Froidevaux, 75685 Paris Cedex 14

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2^o et 3^o a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

> > > > > > > >



Sommaire

Sigles et abréviations XIII

Définition de l'impôt 1

p r e m i è r e p a r t i e

L'impôt sur le revenu

s o u s p a r t i e

I. L'impôt sur le revenu des personnes physiques

Bref historique de l'impôt sur le revenu 9

c h a p i t r e 1

Personnes imposables

> I Personnes physiques 15

> II L'imposition par foyer 16

 a > Le principe de l'imposition par foyer 17

 b > Dérogations au principe de l'imposition par foyer 22

> III Domicile 23

 a > Au regard du droit interne 24

 b > Au regard du droit international 26

c h a p i t r e 2

Revenus imposables
L'assiette de l'impôt sur le revenu

> I	Définition du revenu	28
	a > Le Code civil	28
	b > Le législateur fiscal	29
> II	Revenu disponible	29
> III	Revenu net	31

c h a p i t r e 3

Les revenus catégoriels

> I	Traitements, salaires et pensions, rentes viagères	34
	a > Domaine de l'impôt	34
	b > Détermination du revenu imposable	39
> II	Plus-values des particuliers	44
	a > Plus-values immobilières des particuliers	44
	b > Plus-values réalisées sur les biens cessions de biens meubles	54
	c > Plus-values de cessions de métaux précieux, bijoux, objets d'art, de collection et d'antiquités	56
	d > Plus-values de cession de droits sociaux – régime général	56
> III	Revenus fonciers	59
	a > Domaine de la catégorie	59
	b > Personne imposable	60
	c > Détermination du revenu imposable	61
	d > Cas particulier : le régime micro foncier	68
> IV	Revenus de capitaux mobiliers	69
	a > Revenu brut : produits bruts perçus imposables	70
	b > Revenu net	73
	c > Revenu imposable à l'impôt sur le revenu	74
> V	Bénéfices industriels et commerciaux (BIC)	75
	> A Introduction	75
	> B Détermination du revenu	80
	> C Régimes d'imposition	101

> VI	Rémunérations de certains dirigeants de sociétés	102
a >*	Domaine de l'impôt	102
b >*	Détermination du revenu imposable	103
> VII	Bénéfices agricoles	103
a >*	Personnes imposables	103
b >*	Revenus imposables	104
c >*	Le forfait	105
> VIII	Bénéfices non commerciaux (BNC)	107
a >*	Domaine de l'impôt	107
b >*	Détermination du revenu imposable	107

c h a p i t r e 4

Calcul du revenu net global

> A	Imputation des déficits	111
> B	La contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine	112
> C	Les charges déductibles du revenu global	113
> D	Abattements spéciaux	116

c h a p i t r e 5

Détermination du montant de l'impôt

> A	Première phase	117
> B	Deuxième phase	120
> C	Troisième phase	121
C >¹	Première correction : plafonner les effets du quotient familial	122
C >²	Deuxième correction : appliquer la décote	124
C >³	Troisième correction : pratiquer les réductions d'impôt	124
C >⁴	Quatrième correction : intégrer l'imposition proportionnelle des plus-values	126
C >⁵	Cinquième correction : reprise de réductions d'impôt antérieures	126
C >⁶	Sixième correction : imputations diverses	126

c h a p i t r e 6

Les contributions sociales

> A	La contribution sociale généralisée sur les revenus d'activité et de remplacement	129
> B	La contribution sociale sur les revenus du patrimoine	131
> C	La contribution sociale sur les produits de placements	131
> D	Les contributions pour le remboursement de la dette sociale (GRDS)	132
> E	Prélèvement social de 2 %	132
> F	Contribution additionnelle au prélèvement social	132

c h a p i t r e 7

Plafonnement des impôts directs

s o u s p a r t i e

II. L'impôt sur le revenu professionnel des personnes morales

c h a p i t r e 8

Bénéfices imposés au nom des associés

c h a p i t r e 9

Personnes morales relevant de l'impôt sur les sociétés

> I	Champ d'application	139
> II	Territoire d'imposition	140
> III	Détermination du résultat imposable	140
> IV	Calcul de l'impôt exigible	146
> V	Paiement de l'impôt	147

d e u x i è m e p a r t i e

**L'imposition de la dépense –
La taxe sur la valeur ajoutée**c h a p i t r e **10****Champ d'application de la TVA**

> A	Opérations soumises de plein droit à la TVA	153
> B	Opérations soumises à la TVA par détermination de la loi	155
> C	Personnes assujetties sur option	157
> D	Opérations exonérées	158

c h a p i t r e **11****Territorialité**

> A	Livraisons de biens meubles corporels situés en France	160
> B	Prestations de service	160

c h a p i t r e **12****Assiette de la TVA**

> A	Principe	162
> B	Particularités	162

c h a p i t r e **13****Fait générateur et exigibilité**

> A	Régime de livraisons de biens meubles corporels	167
> B	Régime des prestations de services et des travaux immobiliers	167

c h a p i t r e 14

Taux applicables

> A	Taux réduit : 5,5 %	171
> B	Taux normal : 19,60 %	171
> C	Taux particuliers	171

c h a p i t r e 15

La TVA déductible

> A	Les conditions d'exercice du droit à déduction	173
> B	Les procédés de déduction	177
> C	Régularisation des déductions	178

c h a p i t r e 16

Régimes d'imposition

> A	Microentreprise	181
> B	Réel simplifié	182
> C	Réel normal	182

c h a p i t r e 17

Cas particuliers

> A	La TVA communautaire	183
> B	La TVA immobilière	186
> C	La TVA agricole	187

t r o i s i è m e p a r t i e

L'imposition sur le capital

c h a p i t r e 18

Droits d'enregistrement
Droits de mutation

> I	Les droits d'enregistrement.....	191
> II	Impôt de solidarité sur la fortune.....	192
> III	Droits sur les mutations à titre onéreux (DMTO).....	197
> IV	Droits sur les mutations à titre gratuit (DMTG).....	201

c h a p i t r e 19

Droits d'enregistrement
sur les actes de sociétés

> A	Droit d'enregistrement sur les actes de sociétés.....	208
> B	Actes de formation des sociétés.....	209
> C	Actes passés dans le cours de l'existence de la société.....	213
> D	Dissolution des sociétés.....	215

c h a p i t r e 20

Fiscalité locale

> A	Taxe professionnelle.....	216
> B	Taxe d'habitation.....	218
> C	Taxe foncière sur les propriétés non bâties.....	219
> D	Taxe foncière sur les propriétés bâties.....	219
> E	Taxes additionnelles.....	220
> F	Droits de mutation.....	221

q u a t r i è m e p a r t i e

Contrôle et contentieux de l'impôt

c h a p i t r e **21**

Contrôle de l'impôt

> A	Système déclaratif	225
> B	Droit de contrôle	226
> C	Garanties du contribuable	227
> D	Sanctions	230

c h a p i t r e **22**

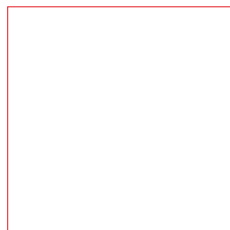
Contentieux de l'impôt

> A	Phase administrative	231
> B	Phase judiciaire	233

Annexes	237
---------------	-----

Index alphabétique	251
--------------------------	-----

> > > > > > > >

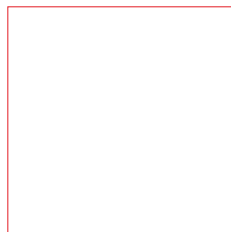


Liste des abréviations

ACA.....	Allocation aux chômeurs âgés
AGA.....	Association de gestion agréée
ANAH.....	Agence nationale d'amélioration de l'habitat
BA.....	Bénéfices agricoles
BIC.....	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC.....	Bénéfices non commerciaux
B.O.....	Bulletin officiel
BODGI.....	Bulletin officiel de la direction générale des impôts
CAA.....	Cour d'appel administrative
Cass. Com.	Cour de cassation chambre commerciale
CE.....	Conseil d'État
CEE.....	Communauté économique européenne
CEA.....	Compte d'épargne en actions
CGI.....	Code général des impôts
CJCE.....	Cour de justice des communautés européennes
CPO.....	Conseil des prélèvements obligatoires
CRL.....	Contribution sur les revenus locatifs
CSG.....	Contribution sociale généralisée
CRDS.....	Contribution au remboursement de la dette sociale
DB.....	Documentation de base de l'administration fiscale
DDOEF.....	Diverses dispositions d'ordre économique et financier
DF.....	Direction des Finances
DMTG.....	Droits de mutation à titre gratuit
DMTO.....	Droits de mutation à titre onéreux
DOM.....	Département d'outre-mer
<i>Dr. fisc.</i>	Droit fiscal (revue)
EARL.....	Exploitation agricole à responsabilité limitée
ESFP.....	Examen (contradictoire) de situation fiscale personnelle
FCP.....	Fonds commun de placement
FCPI.....	Fonds commun de placement dans l'innovation
FCPR.....	Fonds commun de placement à risque
FIP.....	Fonds d'investissement de proximité

GAEC	Groupement agricole d'exploitation en commun
GAF	Groupement agricole foncier
GFA	Groupement foncier agricole
HT	Hors taxes
IDL	Impôts directs locaux
IFA	Impôt forfaitaire annuel (ou imposition forfaitaire annuelle)
IR	Impôt sur le revenu
IS	Impôts sur les sociétés
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune
JO	Journal officiel de la République française
L	Loi
LASM	Livraison à soi-même (de biens ou de services)
LF	Loi de finances
LFR	Loi de finances rectificative
LPF	Livre des procédures fiscales
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique
OPCVM	Organisme de placement collectif en valeurs mobilières
PACS	Pacte civil de solidarité
PME	Petites et moyennes entreprises
PTT	Poste, télégraphes et téléphones
PV	Plus-values
PVCT	Plus-values à court terme
PVLT	Plus-values à long terme
RCM	Revenus de capitaux mobiliers
RES	Rachat d'entreprise par les salariés
RF	Revenus fonciers
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
SA	Société anonyme
SAFER	Société d'aménagement foncier et d'établissement rural
SARL	Société à responsabilité limitée
SCA	Société en commandite par action
SCI	Société civile immobilière
SCOP	Société coopérative ouvrière de production
SCPI	Société civile de placement immobilier
SCS	Société de commercialisation de services
SICAV	Société d'investissement à capital variable
SICOMI	Sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie
SRU (Loi)	Solidarité et renouvellement urbains
SNC	Société en nom collectif
SOFICA	Société pour le financement de l'investissement de l'industrie cinématographique et de l'audiovisuel
TTC	Toutes taxes comprises
TCA	Taxes sur le chiffre d'affaires
TH	Taxe d'habitation
TF	Taxe foncière
TOM	Territoire d'outre-mer
TP	Taxe professionnelle
TPF	Taxe de publicité foncière
TS	Traitements et salaires
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
VRP	Voyageur, représentant, placier

> > > > > > > >



Définition de l'impôt

L'impôt peut être défini, à la suite de Gaston Jèze, comme « une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques ».

D'autres définitions ont été données par la doctrine et la jurisprudence. Toutes mettent en évidence les trois éléments stables contenus dans la définition de Jèze :

› « L'impôt est une prestation pécuniaire... »

- Prestation pécuniaire, l'impôt s'acquitte en argent.
- Toutefois la possibilité de s'acquitter de l'impôt en nature n'a pas totalement disparu de notre droit positif. En effet, tout héritier, donataire ou légataire peut acquitter les droits de mutation à titre gratuit par la remise d'œuvres d'art, de livres, d'objets de collection ou de documents de haute valeur artistique ou historique, ou 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 écologique ou paysager justifient la conservation à l'état naturel (CGI, art. 1716 *bis* et loi n° 95-1346 du 30 décembre 1995, art. 26).
- En espèces ou en nature, l'impôt diminue, de façon définitive, la richesse globale de son débiteur. De ce point de vue, l'impôt se distingue de l'emprunt qui, même obligatoire (1976, 1983) devra un jour être remboursé par le Trésor.

› « ... perçue par voie d'autorité... »

L'impôt, acte de puissance publique, est un prélèvement obligatoire perçu par voie d'autorité.

Ce pouvoir est limité :

- tout d'abord, le pouvoir d'imposer est de la compétence exclusive du législateur qui, seul, peut créer, modifier ou supprimer un impôt (Constitution de 1958, art. 34);

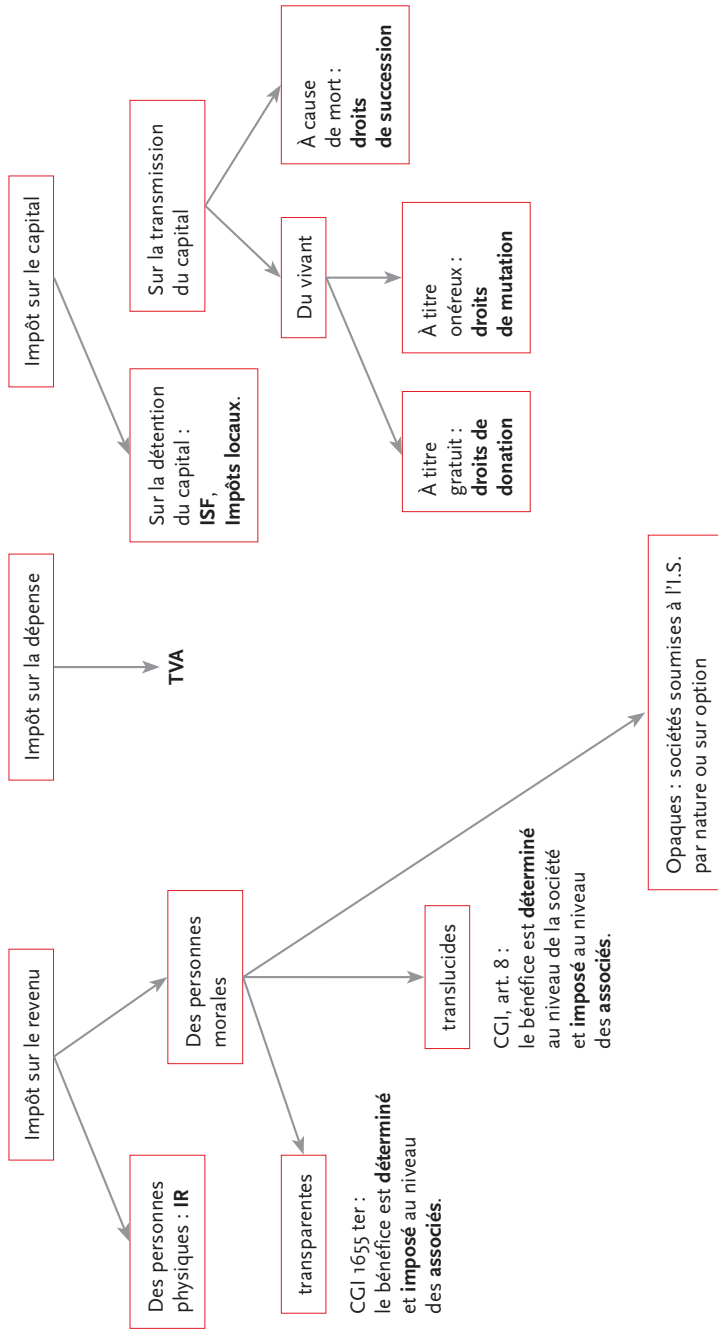
- ensuite, l'impôt est consenti par la nation au travers de ses représentants. Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen, art. 14 : « *Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement...* »

En vertu de ce principe, le peuple souverain consent collectivement et démocratiquement au prélèvement fiscal. Le consentement de l'impôt est une notion de droit à distinguer de la notion sociologique qu'est le consentement à l'impôt. Le citoyen-contribuable doit accepter individuellement de remplir son obligation fiscale... il peut y être contraint.

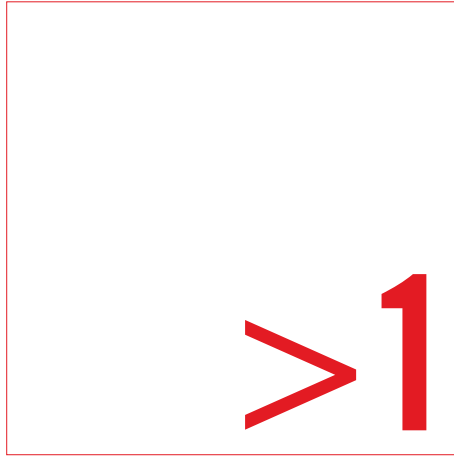
**> « ... à titre définitif et sans contrepartie,
en vue de la couverture des charges publiques »**

- L'impôt est un prélèvement à finalité collective.
- En premier lieu, l'impôt assure la couverture des charges publiques. Cette notion d'impôt-échange a été développée par Montesquieu, Proudhon, Mirabeau... Elle a été reprise par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme : « *Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable...* »
- Il peut aussi être utilisé comme un instrument d'intervention économique et sociale. L'article 13 précité ajoute : (la contribution commune) « *doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés contributives* » (notion d'impôt solidarité).
- Ayant une finalité collective, l'impôt ne saurait avoir de contrepartie déterminée pour le contribuable qui le paie. Chaque fois qu'il existe une corrélation précisément définie et dûment calculée entre la prestation du redevable et la valeur des services ou avantages que lui offrent les institutions publiques, on est en présence d'une taxe administrative ou d'une redevance, mais non d'un impôt.

Une classification... parmi d'autres ; la plus « moderne » toutefois.



Le bénéfice est **déterminé** et **imposé** au niveau de la **société**.



p r e m i è r e p a r t i e

> > > > > > >

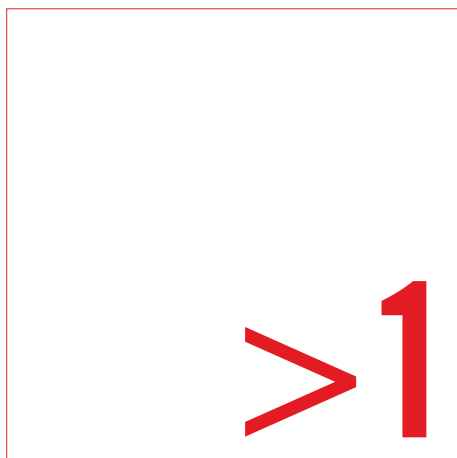
L'impôt sur le revenu

L'impôt sur le revenu est plus complexe en France que dans d'autres pays, moins productif, plus faible pour la plupart des foyers et plus fréquemment nul, et... il est un des rares à n'être pas recouvré à la source.

Conseil des Impôts, 11^e rapport (1990)
Le constat est toujours d'actualité

Il existe en France deux prélèvements fiscaux sur les revenus :

- l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IR);
- l'impôt sur le revenu des sociétés (IS) qui, malgré son nom, ne concerne pas tous les types de sociétés.

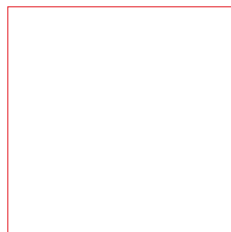


s o u s p a r t i e

> > > > > > >

I. L'impôt sur le revenu des personnes physiques

> > > > > > > >



Bref historique de l'impôt sur le revenu

› Ancien Régime

À la fin de l'Ancien Régime, la *fiscalité indirecte* prédomine.

Trois impôts, la gabelle (impôt sur le sel, ord. 16 juin 1680), les aides (« droit de douze deniers tournois par livre sur toutes les denrées et marchandises quelles qu'elles soient et par tant de fois qu'elles seront vendues et échangées », Inst. 28 février 1435, ord. 16 juin 1680) et les traites (droits de douane perçus lors du passage des marchandises d'une province à l'autre ou aux frontières du Royaume), drainent plus de la moitié des recettes fiscales totales.

Ces impôts, injustement répartis (privileges au profit des nobles et des clercs) et expéditivement recouvrés par les Fermiers généraux, sont massivement rejetés par la population.

Les autres recettes proviennent des *impôts directs* que sont principalement la taille (impôt personnel sur le revenu payé par les roturiers dans les pays du Nord, impôt foncier sur les biens roturiers dans les pays du Sud), la capitation (créée en 1695 mais réglementée par une ordonnance de 1780, la capitation était théoriquement payée d'après « les moyens et les facilités de chacun », mais la noblesse et le clergé surent s'en accommoder) et le dixième (XVIII^e siècle), vingtième à partir de 1749 (impôt général sur le revenu perçu sans privilège ni abonnement selon la volonté d'Étienne de Silhouette, contrôleur général des finances).

› Révolution, Consulat, Premier Empire

Les révolutionnaires suppriment la fiscalité indirecte à l'exception des droits d'enregistrement et des droits de timbre. Mais sous le Premier Empire, les droits sur la circulation et la consommation de marchandises seront rétablis pour renflouer les caisses de l'État.

Les impôts indirects font place aux « quatre vieilles » (« l'œuvre la plus laborieuse, la plus intelligente, la plus équilibrée de la Révolution française », Thiers) :

- contribution foncière (revenu des terres et des maisons);
- contribution sur les revenus mobiliers;
- contribution des patentes (bénéfices du commerce et de l'industrie);
- contribution des portes et fenêtres.

Ces impôts s'appliquent à tous les citoyens à raison de leurs facultés contributives.

> XIX^e siècle

Les impôts indirects redeviennent prédominants pour faire face à la progression des dépenses publiques. Ils atteignent les trois quarts des recettes fiscales à la fin du XIX^e siècle.

> 1914 et 1917 : réforme Caillaux

La fiscalité d'État est constituée par des « impôts cédulaires » (loi du 31 juillet 1917), qui portent séparément sur chaque catégorie de revenu (traitements, salaires et pensions, revenus fonciers...) et un « impôt général sur le revenu » (loi du 15 juillet 1914) qui se *superpose* aux impôts cédulaires.

Les impôts cédulaires sont proportionnels (le taux proportionnel constitue un pourcentage fixe de la base d'imposition).

L'impôt général sur le revenu saisit le revenu global du contribuable selon un barème progressif (le taux progressif croît plus vite que la base d'imposition).

> 1948 (décret-loi du 9 décembre)

La réforme de 1948 a pour ambition d'unifier l'impôt en substituant :

- aux impôts cédulaires, une « taxe proportionnelle » qui devait en principe frapper également tous les revenus;
- à l'impôt général sur le revenu une « surtaxe progressive » qui frappait le montant total du revenu net dont a disposé le contribuable.

En réalité cette unification ne deviendra effective qu'en 1970.

> 1959 (loi du 28 décembre)

Un seul impôt sur le revenu des personnes physiques remplace la taxe proportionnelle et la surtaxe progressive.

> 1970

Suppression de la taxe complémentaire.

Désormais tous les revenus sont taxés suivant le même barème. Les catégories de revenus (voir p. 00) subsistent néanmoins, ce qui permet un traitement différencié des revenus catégoriels (évaluation, abattement...).

› Le système actuel est inégalitaire et complexe

- Inégalitaire en ce sens qu'un foyer fiscal sur deux est exonéré. De plus, 48 % des foyers payent l'intégralité de l'impôt. Les 5 % des foyers qui déclarent plus de 250 000 F par an (en 1987) perçoivent 21 % de l'ensemble des revenus et fournissent 52 % du produit de l'impôt sur le revenu.
De plus, « En matière fiscale, certains en arrivent à se demander si l'égalité n'est pas plutôt l'exception que la règle car une grande partie de la législation fiscale est fondée sur l'interventionnisme destiné à encourager telle activité ou tel comportement économique ou social et à en dissuader d'autres » ⁽¹⁾.
- Complexe : les mécanismes de personnalisation de l'impôt sur le revenu (quotient familial, déductions du revenu global, décote, etc.), contribuent grandement à obscurcir le paysage fiscal. Mais peut-on parler d'égalité devant l'impôt?

Pour en savoir plus

- Ardant (C.) – *Histoire de l'impôt*, Fayard, Paris, 1972.
- Neurrisse (A.) – *Histoire de la fiscalité en France*, Economica poche, 1996.

(1) L. Philip, « L'évolution récente de la jurisprudence constitutionnelle en matière fiscale » *Dr. fisc.* 1998, n° 23, p. 730 et suivantes.

L'imposition du revenu des personnes physiques

Qui est imposable?

Une personne **physique**

Membre d'un **foyer fiscal** : les revenus des membres du foyer fiscal sont globalisés
Domiciliée en France ou disposant de revenus en France (sous réserve des conventions internationales).

Sur quel revenu?

La **notion fiscale** de revenu

Le revenu imposable est un revenu **disponible**

Le revenu imposable est un revenu **net**

Le revenu imposable est un revenu **global**, somme des revenus catégoriels

Les revenus catégoriels :

Les traitements, salaires et pensions

Les plus-values des particuliers

Les revenus fonciers

Les revenus de capitaux mobiliers

Les bénéfices agricoles

Les bénéfices industriels et commerciaux

Les revenus de certains dirigeants de sociétés

Les bénéfices non commerciaux

Dans chaque catégorie le revenu imposable est un revenu net :

Revenu net catégoriel = revenu brut – charges catégorielles

Le revenu imposable est un revenu **net** = revenu global (–) report éventuel des déficits antérieurs
 (–) contribution sociale généralisée
 (–) charges déductibles du revenu global

Le revenu imposable est..... imposé! : quatre étapes

1. Le revenu imposable est divisé par le nombre de parts dont dispose le foyer fiscal

$$\frac{\text{Revenu imposable du foyer fiscal}}{\text{Nombre de parts du foyer}} = \text{Revenu d'une part}$$

2. Il est appliqué au revenu d'une part un barème progressif par tranches = impôt d'une part

3. L'impôt dû pour une part est multiplié par le nombre de parts = impôt du foyer fiscal

4. L'impôt du foyer fiscal est « retraité » :

- plafonnement des effets du quotient familial
- décote
- réductions d'impôt
- impôt sur les plus values ou profits à taux proportionnel
- reprises de réductions d'impôts antérieures
- contribution représentative du droit de bail et contribution additionnelle
- imputations diverses

Personnes imposables

Aux termes de l'article 1A du Code général des impôts, il est établi un impôt annuel sur le revenu des personnes physiques désigné sous le nom d'impôt sur le revenu.

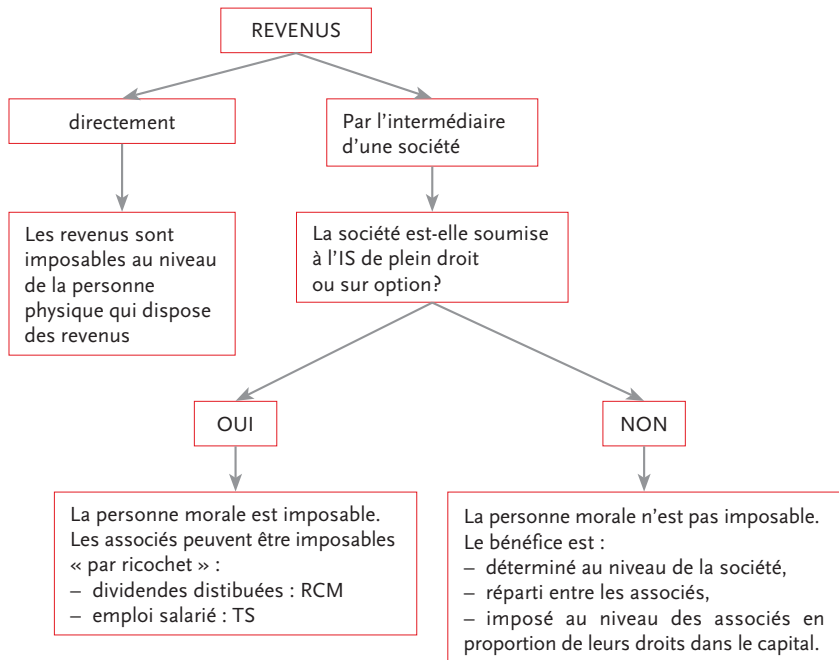
La personne imposable est une personne physique vivant seule ou membre d'un foyer fiscal qui est domiciliée en France ou dispose de revenus imposables en France. ■

g r a n d > |



Personnes physiques

La personne physique peut recevoir des



g r a n d > ||



Imposition par foyer

Il résulte des dispositions de l'article 6-1 du CGI que chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu sur l'ensemble des revenus des membres du *foyer fiscal*, notion importante qu'il convient de développer.

remarque :

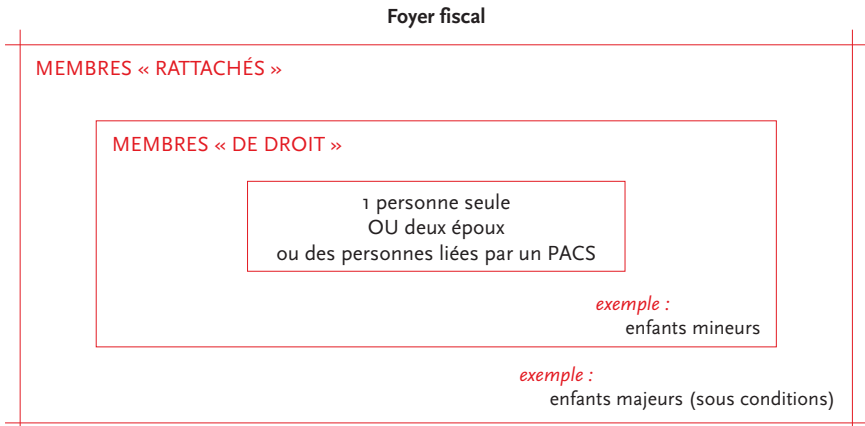
l'étude de cette partie doit être complétée par les explications portant sur le quotient familial en page 117.

a > Le principe de l'imposition par foyer

La complexité du système fiscal français tient, en partie, à la notion de foyer fiscal. Deux personnes unies par les liens du mariage ou par un contrat de PACS ne sont pas imposées séparément; leur foyer constitue une entité économique et fiscale à part entière. De ce fait, les ressources du foyer sont mises en commun et taxées en commun⁽¹⁾.

Entité économique et sociale, le foyer est également le lieu où sont élevés ou aidés les enfants.

Il peut-être, enfin, un refuge pour certaines personnes infirmes⁽²⁾.



Le revenu imposable du foyer fiscal est = à la Σ des revenus des membres du foyer fiscal.

Concrètement, la composition du foyer fiscal est la suivante :

• > Personne seule

Le foyer fiscal peut se limiter à une personne, célibataire, veuve, divorcée ou séparée, sans personne à charge.

OU

(1) En revanche, certaines législations imposent séparément les conjoints et leur appliquent, quasiment, le régime fiscal des célibataires. Tel est le cas, par exemple (sur quinze pays), de l'Australie, l'Autriche, le Canada, la Grèce, l'Italie, la Nouvelle Zélande, le Royaume-Uni et la Suède.

(2) Sur tous ces points, lire Conseil des impôts, 11^e rapport au Président de la République (1990), p. 229 et suivantes.

● > Personnes mariées ou liées par un pacte civil de solidarité (PACS)

> Personnes mariées

Quel que soit leur régime matrimonial, les époux qui vivent sous le même toit sont soumis à une imposition commune. Chacun des époux est tenu solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu; il peut demander à être déchargé de cette obligation (CGI, art. 1685-2). De même, chacun a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer. La règle de l'imposition par foyer ne s'applique pas aux personnes vivant en concubinage.

> Personnes liées par un PACS

Adoptée par le Parlement le 13 octobre 1999, la loi traitant du PACS a été promulguée le 15 novembre 1999 et publiée au journal officiel du 16 novembre. Le PACS est un « contrat conclu par deux personnes physiques majeures, de sexe différent ou de même sexe, pour organiser leur vie commune » (C. civ. art. 515-1). La vie commune suppose une vie de couple (Cons. const., décision n° 99. 419 DC du 9 novembre 1999), ce qui n'est pas fiscalement indifférent. C'est ainsi que l'article 6-1 dernier alinéa du CGI prévoit que les partenaires de PACS sont soumis à une imposition commune, tant à raison de leurs revenus ou bénéfices personnels que de ceux de leurs enfants ou des personnes à leur charge au sens des articles 6-3, 196 et 196 A bis du CGI.

À compter de l'imposition des revenus de 2004, l'imposition n'est plus soumise à une condition de durée.

Auparavant, cette imposition commune n'était accordée qu'à compter de l'imposition des revenus de l'année du troisième anniversaire de l'enregistrement du PACS.

Les modalités d'imposition à l'impôt sur le revenu des partenaires d'un PACS sont ainsi alignées sur celles des personnes mariées (CGI, art. 7 nouveau).

Toutefois, en cas de rupture du PACS au cours de l'année civile de sa conclusion ou de l'année suivante pour un motif autre que le mariage entre les partenaires ou le décès de l'un d'entre eux, chaque membre du pacte fait l'objet d'une imposition distincte au titre de l'année de sa conclusion et de celle de sa rupture (CGI, art. 6-3°, 8).

(Sur les dispositions du PACS concernant les droits de mutations à titre gratuit, voir p. 202; pour l'ISF, voir p. 193).

● > Personnes à charge de droit (sans formalité)

CGI, art. 196 : « sont considérés comme étant à la charge du contribuable, à la condition de ne pas avoir de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier : 1° Ses enfants âgés de moins de dix-huit ans ou infirmes; 2° Sous les mêmes conditions, les enfants qu'il a recueillis à son propre foyer ».

» Trois catégories de personnes font « naturellement » partie du foyer fiscal

1. Les enfants célibataires âgés de moins de 18 ans (ou enfants infirmes n'ayant pas fondé de foyer distinct, quel que soit leur âge), CGI, art. 196.

Parents divorcés ou séparés et résidence alternée des enfants

Principes

Sur le terrain du droit civil, en cas de séparation ou de divorce, la résidence du (ou des) enfants **mineurs** peut être fixée en alternance au domicile de chacun des parents (C. civ., art. 373-2-9; l. n° 2002-305 du 4 mars 2002).

L'article 30 de la loi de finances rectificative pour 2002 a tiré les conséquences fiscales de ce mode de résidence.

Pour en savoir plus

- Avis rendu par le Conseil d'État le 14 juin 2002 (n° 241036, Mouthe; RJF 8-9/02, n° 893), sur les conclusions remarquables de M. Gilles Bachelier (BCDF 8-9/02, n° 103).

Trois hypothèses peuvent être envisagées :

- une convention homologuée par le juge désigne expressément le parent qui a la charge de l'entretien de l'enfant. Dans ce cas, la majoration du quotient familial est attribuée en totalité au parent désigné;
- cette convention prévoit la résidence en alternance de l'enfant au domicile de chacun des parents. Dans ce cas, chacun des parents bénéficie de l'avantage égal à la moitié de la majoration du quotient familial. Les parents conservent toutefois la possibilité d'établir que, dans les faits, l'un d'eux assure la charge principale de l'entretien de l'enfant;
- en l'absence d'une telle convention, il appartient aux parents, d'un commun accord, de désigner celui qui a la charge exclusive de l'enfant, ou encore de préciser que la charge de l'enfant est également partagée entre eux. Bien évidemment, la déclaration des parents doit correspondre à la réalité de leur situation au regard de la charge d'entretien et d'éducation de l'enfant. En pratique, l'administration va s'attacher à établir un faisceau de présomptions telles que : le lieu de réception des documents administratifs concernant l'enfant (bulletins scolaires...), les modalités d'attribution des prestations sociales, le lieu de scolarisation ou de garde de l'enfant, etc.

Applications : calcul du nombre de parts : cf. p. 118.

2. Les enfants célibataires mineurs (ou infirmes) recueillis au cours de leur minorité.

La loi ne précise pas la notion d'« enfant recueilli ».

La doctrine administrative, confortée par la jurisprudence, pose deux conditions pour que cet enfant puisse être compté à charge :

- il doit *habiter au foyer* même du contribuable (ne remplit pas cette condition l'enfant placé en pension dans un orphelinat, y compris pendant les vacances; CE 10 juillet 1948, n° 94078 : RO p. 76)

- ce contribuable supporte la *charge effective et exclusive* de l'enfant. Tel est le cas lorsque le foyer d'accueil assure *seul* la satisfaction des besoins matériels, intellectuels et moraux de l'enfant qui habite sous son toit. *L'accueil temporaire d'un enfant réfugié ne peut donner lieu à l'attribution d'une demi-part ou d'une part de quotient familial au titre de l'article 196-2° dans la mesure où aucune rupture d'avec les parents véritables, ni aucun transfert de l'autorité parentale ne sont consacrés; les parents d'accueil ne peuvent dès lors être regardés comme assumant l'entière responsabilité intellectuelle et morale de l'enfant* (Rép. Hollande, AN 8 février 1993, p. 496, n° 65246). *De même, les enfants d'un concubin hébergés chez un contribuable avec leur père et mère ne peuvent jamais être regardés comme des enfants recueillis au sens du droit fiscal, dès lors que le concubin, par sa présence au foyer du contribuable, assure, sur le plan intellectuel et moral, l'éducation de ses enfants* (Rép. Larché, Sén. 16 mai 1996, p. 1195, n° 11030).

Il faut toutefois souligner que la jurisprudence a infirmé, sur un point, la position de l'administration. Le Conseil d'État, dans la décision *Navarro* du 7 janvier 2000, n° 203069 (RJF 2/00 n° 145), juge que le contribuable qui accueille chez lui sa concubine et l'enfant de celle-ci peut compter ce dernier comme recueilli à son foyer dès lors que la concubine ne dispose d'aucun revenu. De ce fait, le Conseil d'État écarte comme inopérante la circonstance que le contribuable assure effectivement et exclusivement les besoins matériels de l'enfant⁽¹⁾.

3. Les personnes infirmes, CGI, art. 196 A bis :

- autres que le conjoint ou les enfants à charge,
 - titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'article 173 du Code de la famille et de l'aide sociale (taux supérieur à 80 %),
 - vivant au foyer.
- *Conséquence du rattachement « de droit » de ces personnes* : le nombre de parts⁽²⁾ du foyer fiscal est augmenté. Mais l'avantage en impôt en résultant est plafonné (voir p. 122).

• > Personnes à charge par la voie du rattachement

Le rattachement est demandé, par les personnes qui peuvent y prétendre, au foyer fiscal d'accueil. En pratique, le foyer de rattachement manifeste son accord en faisant remplir par les intéressés la demande figurant sur sa déclaration d'impôt.

Peuvent demander leur rattachement (CGI, art. 6-3 et 196 B) :

1. les enfants célibataires majeurs, les enfants veufs, divorcés, séparés, sans charge de famille :

(1) On lira avec intérêt la chronique de Mme Emmanuelle Mignon. Quotient familial et notion d'« enfant recueilli » : « Laissez venir à moi les petits enfants » à la RJF 1/00, p. 3 et suivantes.

(2) Pour le calcul de l'impôt, le revenu imposable est divisé par un nombre de « parts » tenant compte de la situation et des charges de famille de chaque contribuable. Rapp. p. 117.

- de 18 à 21 ans,
- ou de moins de 25 ans s'ils poursuivent leurs études,
- ou quel que soit leur âge s'ils effectuent leur service national, quelle qu'en soit la forme (même les formes civiles).

Les enfants majeurs orphelins de père et de mère qui remplissent l'une des trois conditions ci-dessus, *peuvent opter entre l'imposition de leurs revenus en leur nom propre dans les conditions de droit commun ou leur rattachement au foyer fiscal du contribuable qui les a recueillis*. L'article 74 de la loi de finances pour 2001 a étendu cette option aux personnes majeures devenues orphelines de père et de mère après leur majorité. L'administration exige que ces enfants vivent sous le même toit que le contribuable qui le recueille et que le foyer d'accueil assume de manière effective et exclusive la charge matérielle de l'enfant (BODGI 5 B-14-01).

- *Conséquence de ce rattachement* : Le nombre de parts du foyer fiscal d'accueil est augmenté. Mais, l'avantage en impôt en résultant est limité (voir p. 122).
- les enfants mariés et les enfants divorcés, veufs ou séparés lorsqu'ils sont chargés de famille :
 - de moins de 21 ans,
 - ou de moins de 25 ans s'ils poursuivent leurs études,
 - ou quel que soit leur âge s'ils effectuent leur service national, quelle qu'en soit la forme (même les formes civiles) ou sont infirmes.

2. L'enfant marié peut demander le rattachement du ménage à ses parents ou à ses beaux-parents, dès lors que l'un des époux remplit les conditions ci-dessus.

- *Conséquence de ce rattachement* : Le foyer fiscal d'accueil bénéficie d'un abattement sur le revenu imposable de 5 568 € (IR 2007) par personne rattachée. Le rattachement, global, comprend nécessairement toutes les personnes composant le foyer de l'enfant qui demande le rattachement.

exemple :

Virginie, 27 ans, préparatrice en pharmacie, a un salaire mensuel de 1 200 €. Paul, 22 ans, étudiant en médecine, perçoit 310 € par mois pour des gardes de nuit. Ils se marient le 1^{er} octobre 2007.

- Pour la période antérieure au mariage, l'un et l'autre doivent déclarer séparément leurs revenus. Toutefois, Paul, parce qu'il a moins de 25 ans et poursuit ses études, peut demander à être rattaché au foyer fiscal de ses parents; Virginie, qui a plus de 25 ans n'a pas cette possibilité.

S'ils acceptent le rattachement de leur fils unique, les parents de Paul devront ajouter à leurs revenus la somme de 2 790 € perçue par Paul du 1^{er} janvier au 30 septembre 2007. En contrepartie, le foyer d'accueil bénéficiera d'une demi-part supplémentaire (plafonnée).

- Pour la période postérieure au mariage, le foyer de Paul et Virginie déclarera les sommes perçues du 1^{er} octobre au 31 décembre 2007, soit 4 530 € $[(1\,200\,€ + 310\,€) \times 3]$. Mais Paul a moins de 25 ans et poursuit ses études. Or, il suffit que l'un des époux remplisse l'une des conditions, pour que le rattachement de toutes les personnes membres du foyer fiscal puisse être effectué. Ce rattachement permet au foyer d'accueil de bénéficier d'un abattement sur le revenu imposable de 5 568 € (IR 2007) par personne rattachée. Théoriquement Paul pourrait demander le rattachement de son ménage à ses parents ou à ses beaux-parents. Toutefois, un foyer d'accueil ne peut, pour une même année d'imposition, bénéficier à la fois d'une demi-part supplémentaire et d'un abattement. Le rattachement se fera donc au foyer des parents de Virginie qui ajouteront à leurs revenus les 4 530 € perçus par Paul et Virginie du 1^{er} octobre au 31 décembre 2004 et bénéficieront sur leur revenu imposable d'un abattement de 11 136 € $(5\,568\,€ \times 2)$.

remarque :

lorsque les conditions légales le permettent (voir p. 20), les parents d'enfants majeurs ont le choix entre :

- accepter le rattachement,
- ou déduire une pension alimentaire.

Au titre d'une même année et pour un même enfant, ils ne peuvent cumuler les deux avantages.

En principe, le **quotient familial** servant au calcul de l'impôt sur le revenu est déterminé en tenant compte de la situation familiale à la date du 1^{er} janvier de la période d'imposition.

Toutefois :

- en cas de mariage, divorce, décès d'un époux, des impositions distinctes sont établies pour les périodes antérieures ou postérieures à la modification de la situation matrimoniale;
- pour le calcul du quotient familial, la situation et les charges de famille à retenir sont celles existant à la fin de la période d'imposition si elles sont plus favorables au contribuable (CGI, art. 196 *bis*). Néanmoins, ces dispositions ne s'appliquent pas « lorsque l'enfant, né antérieurement à l'année d'imposition en litige, a été successivement pris en charge au cours de cette année, par l'un, puis par l'autre de ses parents imposés séparément » CAA Paris, 3^e Chambre, 31 mars 1994, Percevaux, *Dr. fisc.* 1995, n° 9, comm. 351.

b > Dérogations au principe de l'imposition par foyer

■ Elles peuvent être obligatoires ou facultatives.

• >¹ Dérogations obligatoires (CGI, art. 6-4)

Les époux font obligatoirement l'objet d'impositions distinctes dans trois cas :

- lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit. Ces deux conditions doivent être simultanément remplies. La condition de vie séparée des époux est appréciée au regard des circonstances factuelles de l'espèce (C.E. 14 octobre 1983, n° 35620);
- si, étant en instance de divorce ou de séparation de corps, les époux ont été autorisés à avoir des résidences séparées;
- lorsqu'en état d'abandon de domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts.

La vie commune des époux étant présumée, la charge de la preuve contraire incombe à la partie qui revendique l'imposition distincte.

« L'administration doit, lorsqu'elle entend soumettre à des impositions distinctes, selon le régime applicable aux célibataires, des époux non séparés de biens et disposant de revenus distincts, apporter la preuve de la cessation de toute vie commune entre eux pendant l'année ou les années d'impositions concernées; eu égard aux dispositions du premier alinéa de l'article 108 du Code civil, tel que celui-ci résulte de la loi n° 745-617 du 11 juillet 1975, selon lesquelles « le mari ou la femme peuvent avoir des résidences séparées, sans qu'il soit pour autant porté atteinte aux règles relatives à la communauté de vie », cette preuve ne peut résulter, en ce qui concerne les années d'imposition postérieures à 1975, de la seule existence de résidences séparées » CE, 8^e et 9^e s.-sect. réunies 19 janv. 1998, *Dalloz* 1998, n° 37, p. 521 et s., note Tixier-Lamulle);

Selon une jurisprudence constante, un contribuable ne peut être regardé comme ayant abandonné le domicile conjugal du seul fait qu'il dispose d'une résidence séparée, dès lors que la cessation de toute vie commune entre les deux époux n'est pas établie (CAA Paris 12 juin 2001, n° 97-2925, concl. du commissaire du gouvernement F. BOSSUROY).

● >² Dérogation facultative (CGI, art. 6-2)

Le contribuable est imposé, en principe, sur l'ensemble des revenus de son foyer fiscal. Il peut, s'il y trouve avantage, demander l'imposition distincte de ses enfants mineurs.

- Conditions de fond pour bénéficier de l'imposition distincte

L'option ne peut concerner que des enfants mineurs célibataires, ou des enfants infirmes majeurs célibataires. L'enfant doit être titulaire de revenus personnels Il en est ainsi, par exemple, s'il a hérité d'un capital productif de revenus (Rép. min. n° 17459 : JO AN Q, 31 oct. 1994, p. 5423).

- Conditions de forme

En principe, l'option pour l'imposition distincte doit être formulée expressément par le contribuable dans une note jointe à sa déclaration. Elle ne concerne que l'imposition des revenus de l'année considérée.

En réalité, à défaut d'option, l'imposition distincte d'un enfant sera néanmoins prise en compte par l'administration si le contribuable souscrit deux impositions séparées.

L'option revêt un caractère irrévocable.

g r a n d > III



Domicile

Pour l'application de l'impôt sur le revenu, la France s'entend de la France continentale, de la Corse et des DOM (Guadeloupe, Guyane, Martinique, Réunion). En raison de leur autonomie financière, les TOM (Nouvelle-Calédonie, Polynésie française, îles de l'Océan indien, Wallis et Futuna, Terres australes et antarctiques françaises) sont, en la matière, traités comme des territoires indépendants.

a • Au regard du droit interne

• Définition

Une personne est considérée comme domiciliée en France si elle répond à *l'un des trois critères* suivants (CGI, art. 4B) :

1. La France est le lieu de la résidence habituelle et permanente de son foyer fiscal, *ou, à défaut*, la France est le lieu de son *séjour principal* (CGI, art. 4B a).

CE 3 novembre 1995, n° 1265 13, Section, Larcher, *D.* 1996, n° 8, p. 108, note Tixier, Hamonic : « Considérant [...] qu'il est constant, d'une part, que pour les années antérieures et postérieures aux années 1977 et 1978, M. Larcher avait son domicile fiscal en Nouvelle-Calédonie où il avait établi, avec son épouse, son foyer, d'autre part, que la durée des séjours effectués en France métropolitaine au cours des années 1977 et 1978, par M. Larcher et son épouse, a été motivée par des circonstances de caractère exceptionnel résultant notamment de la maladie de la mère de Mme Larcher; qu'ainsi M. Larcher doit être regardé comme ayant conservé, au cours des années 1977 et 1978 son foyer à Nouméa où il résidait habituellement; que, dès lors, la circonstance que lui-même ou son épouse auraient eu le lieu de son séjour principal en France métropolitaine au cours desdites années est sans incidence sur la détermination de leur domicile fiscal ».

Le *foyer*, au sens de l'article 4B, s'entend du lieu où le contribuable habite normalement et a le centre de ses intérêts familiaux (lieu où la famille est implantée et où elle a ses habitudes) sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités de la profession (déplacements professionnels) ou de circonstances exceptionnelles (motif exceptionnel justifiant un séjour hors du foyer, parent malade par exemple).

Le critère du *séjour principal* n'intervient qu'à titre subsidiaire, lorsqu'il est impossible de situer le foyer dans l'espace (ce qui peut être le cas d'une famille dont les membres vivent dans des pays différents). La France est le lieu de séjour principal d'un contribuable lorsqu'il y séjourne plus de six mois au cours d'une année donnée; toutefois, cette durée ne constitue pas un critère absolu (CE 19 novembre 1969, n° 75295 et CE 16 juillet 1976, n° 94488, où le contribuable avait résidé en France moins de six mois mais nettement plus que dans différents pays étrangers);

2. Le contribuable exerce en France son activité professionnelle principale salariée ou non. L'activité principale est généralement celle qui procure à l'intéressé l'essentiel de ses revenus (CGI, art. 4B).

3. Le contribuable a, en France, le centre de ses activités économiques (CGI, art. 4B c).

Sur cette notion, voir, par exemple, l'arrêt CAA de Nantes, 1^{re} chambre, 29 juin 1994, n° 92811, *Lesmaris, Dr. fisc.* 1995, p. 443, n° 395, note Tixier :

« Considérant [...] que M. Lesmaris qui était notamment propriétaire d'un appartement à Paris et du château de Lienesse à Neuilly-en-Dun (Cher), détenait d'importantes participations dans plusieurs sociétés civiles immobilières et groupements fonciers agricoles en France; que dans ces conditions, il doit être regardé comme ayant eu dans ce pays le centre de ses activités économiques au sens du c) de l'article 4B... alors même qu'il exerçait au Maroc les fonctions d'administrateur de sociétés et y possédait un patrimoine dont l'importance n'est pas établie. »

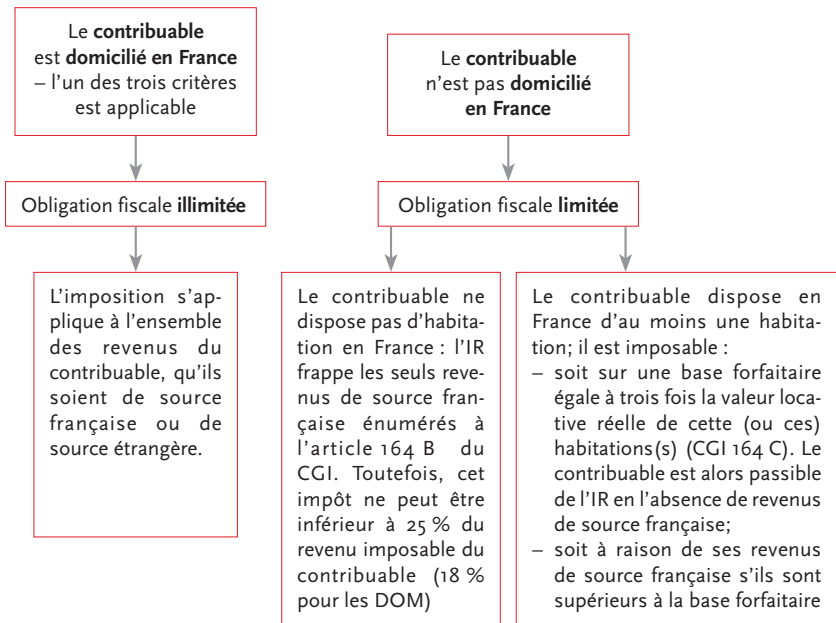
Le centre des intérêts économiques ne se confond pas avec la situation patrimoniale (CAA Paris 27 septembre 1994, n° 93237, *Reymondier*, *RJF* 2/95, n° 133) : un « bien non susceptible d'être productif de revenus ne peut être pris en compte dans l'analyse des intérêts financiers, fussent-ils patrimoniaux, de nature à localiser en France le centre des intérêts économiques du contribuable ».

On remarquera que cette définition tripartite se démarque de la notion de domicile au sens du droit civil⁽¹⁾. En réalité, fiscalement, « il ne s'agit pas du domicile, mais de la localisation du sujet de l'obligation fiscale au regard des règles de territorialité de l'impôt » (CE, 24 novembre 1967, req. 69113 et 69114, concl. Mehl, *Dr. fisc.*, n° 26, p. 12).

Par dérogation aux principes ci-dessus, les fonctionnaires et agents de l'État en poste à l'étranger sont considérés comme fiscalement domiciliés en France s'ils ne sont pas soumis, dans le pays d'accueil, à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus (CGI, art. 4 B2).

● > Conséquences

(sous réserve des conventions internationales)



(1) Lieu dans lequel une personne est censée demeurer en permanence. *Lexique des termes juridiques*, Dalloz.

b » Au regard du droit international

Lorsqu'un contribuable domicilié en France au sens de l'article 4B du CGI est également susceptible d'être imposé dans un autre État en vertu de la législation de cet État, le conflit de double domiciliation fiscale est généralement prévenu par une convention internationale. Dès sa publication, une telle convention a une autorité supérieure à celle des lois internes conformément à l'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958 :

« Les traités ou accords internationaux régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celles des lois [...] »

Ce texte est à rapprocher de l'article 4 *bis* 2° du CGI rédigé dans les termes suivants :

« [...] sont également passibles de l'impôt sur le revenu, les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des bénéfices ou revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ».

La plupart des conventions (plus de 70) sont rédigées suivant le modèle établi en 1977 par l'OCDE.

Les critères conventionnels permettant de déterminer si une personne est résidente dans l'un ou l'autre pays sont, *dans l'ordre* :

- son foyer permanent d'habitation;
- le centre de ses intérêts vitaux entendu comme le lieu avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits;
- le séjour habituel de l'intéressé;
- sa nationalité.

À la différence des critères de droit interne, qui ont un caractère alternatif, les critères retenus par le modèle de convention OCDE en cas de double résidence, doivent être utilisés selon un ordre d'importance décroissante.

remarque :

CE (CAPC), 11.01.1995, n° 158271, *de Pedri*, RJF 4/95, n° 429 : « La Cour d'appel de Lyon a fait une exacte application de la convention fiscale franco-belge du 10 mars 1964, en examinant préalablement les critères de domiciliation du droit interne, puis en déclinant les critères conventionnels. Le contribuable disposait en France et en Belgique d'un foyer d'habitation, mais il était impossible de déterminer dans lequel des deux pays se situait le centre de ses intérêts vitaux et celui de son séjour habituel. C'est donc la nationalité du contribuable qui a permis d'établir son imposition en France, conformément à l'article 1-2-c de la convention ».

Le lieu de résidence du contribuable étant déterminé, l'un des États se verra retirer le droit de taxer qu'il tient de sa législation interne. Ainsi, une personne, domiciliée en France au sens de l'article 4 B du CGI mais déclarée, par application d'une convention, résidente d'un autre État, ne sera pas imposée en France.

Pour en savoir plus

- Règles internes et conventions internationales. Priorité à l'examen de la situation du contribuable au regard du droit interne. Conclusions Jacques Arrighi de Casanova sous CE 17.03.1993, n° 85894, 8^e et 9^e s.-s., Memmi, *RJF* 5/93, p. 359 et s.
- Conventions fiscales internationales. Définition du domicile ou de la résidence. CAA Nantes, 1^{re} chambre, 29 juin 1994, n° 92811, Observations Tixier-Michel, *Dr. fisc.* 1995, n° 9.
- Cozian (M.) – *Un « sac d'embrouilles » le régime fiscal des sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu. Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 3^e édition 1996.

2

c h a p i t r e > > > > > > >

Revenus imposables L'assiette de l'impôt sur le revenu

Asseoir l'impôt conduit à rechercher et à quantifier la matière imposable. Il faut donc, dans un premier temps, s'entendre sur la *notion* de revenu. Mais, tout revenu n'est pas imposable. Seul le revenu *disponible* et *net* est susceptible d'être saisi par l'impôt.

g r a n d > |



Définition du revenu

a » Le Code civil

Le Code civil définit le revenu comme le *fruit périodique d'une source durable*. Cette *définition restrictive* permet de distinguer nettement le revenu (gain périodique) du capital (gain non périodique échappant à la définition du revenu). Mais, elle présente l'inconvénient de permettre au contribuable, dans une certaine mesure, de décider de son sort fiscal en transformant ses revenus

périodiques (par exemple des salaires) en gains non périodiques (des gratifications exceptionnelles). « Le capital est le fruit des décisions des sujets économiques qui transforment des ressources non permanentes en une source de revenu » (R. Barre).

b • Le législateur fiscal

Le législateur fiscal s'est donc tourné vers une *conception large* du revenu⁽¹⁾, conçu comme l'*enrichissement net d'un agent économique au cours d'une période déterminée*⁽²⁾.

Cette définition permet d'étendre la notion de revenu aux profits exceptionnels (gains de bourse...), aux plus-values provenant de la cession d'éléments patrimoniaux, aux revenus en nature, etc.

Techniquement, cette conception économique, qui ne va pas jusqu'à imposer de façon générale tout accroissement du capital, conduit à saisir les revenus non expressément définis par la loi fiscale dans une « catégorie-balai » (voir la catégorie « bénéfices non commerciaux », p. 107).

Pour en savoir plus

- *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 2003, 4^e éd., thème 12.

g r a n d > ||



Revenu disponible

Le Code général des impôts prévoit 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 » (art. 12);

ou que « l'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont *dispose* chaque foyer fiscal (art. 156).

(1) Loi n° 76.660 du 19 juillet 1976 « portant imposition des plus-values et création d'une taxe forfaitaire sur les métaux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité ». Voir, cependant, la portée réelle de cette loi : B. Plagnet, La consécration par le droit fiscal de la définition économique du revenu? in *Histoire du droit des finances publiques*, T 2, Economica.

(2) P. Beltrame et L. Mehl, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Thémis, PUF, 1997, p. 136 et 137.

D'après l'administration fiscale (Documentation administrative 5 B 214, n° 1, édition 1^{er} septembre 1999) :

« Un revenu est disponible lorsque sa perception ne dépend que de la seule volonté du bénéficiaire ».

L'impôt porte donc sur les revenus dont le contribuable, réel ou apparent (revenu perçu par une personne en vertu d'une convention de prête-nom occulte), a eu la libre disposition au cours de l'année d'imposition, quel que soit l'usage qu'il en a fait, et même s'il ne les a pas effectivement perçus.

En pratique, ce principe est parfois difficile à mettre en œuvre.

Ainsi, la somme inscrite au 31 décembre d'une année au crédit d'un compte courant d'un directeur général d'une société anonyme doit être regardée comme ayant été mise à la disposition de l'intéressé, dès lors qu'aucune circonstance indépendante de sa volonté ne l'a empêché d'en disposer immédiatement (CE, 26 janvier 1977, n° 99770). En revanche, les salaires d'un dirigeant de société, passible de l'impôt sur les sociétés inscrits au crédit de son compte courant bloqué par décision de l'administrateur judiciaire, ne peuvent être considérés comme disponibles (CE 24 février 1971, n° 78783).

En outre, le principe selon lequel seuls les revenus disponibles sont imposables connaît une exception remarquable, puisque le bénéfice réalisé par une société relevant de l'impôt sur le revenu (société de l'article 8 du CGI) est immédiatement imposable au nom des associés même s'il n'a pas été distribué (par exemple, mis en réserve) CE 5 février 1925, n° 67197, RO 5026.

« Cette disposition (CGI, art. 8) est la contrepartie du non assujettissement de ces sociétés à l'impôt sur les sociétés. Elle autorise l'administration, qui ne peut poursuivre le recouvrement de l'impôt sur un patrimoine social, à le faire payer par les associés au prorata de leurs droits, sans avoir à démontrer qu'ils en ont effectivement disposé dans les mêmes proportions ». Concl. Delmas-Marsalet sous CE 8^e et 9^e s.-s., 7 juillet 1972, req. n° 79948, *Dr. fisc.* 1973, n° 26, comm. 953.

Pour en savoir plus

- David (C.) – *L'impôt sur le revenu des ménages*, Economica 1999.
- *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 2003, 4^e édition, thème n° 15.

g r a n d > III



Revenu net

Aux termes de l'article 13.I du CGI : « Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut... sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu »⁽¹⁾.

Le revenu net est donc obtenu en déduisant du montant du revenu *catégoriel professionnel* (TS, BIC, BNC, BA, rémunérations CGI, art. 62) ou *patrimonial* (RF, RCM, PV) *imposable*⁽²⁾, l'ensemble des coûts, frais ou charges supportées pour l'acquisition ou la conservation de ce revenu. Cette finalité permet de distinguer une charge déductible au niveau catégoriel d'une charge « emploi de revenu » déductible au niveau global. Les charges de cette deuxième catégorie sont visées à l'article 156 II du CGI.

Pour en savoir plus

- Cozian (M.) – Le revenu imposable est un revenu net, *Dr. fisc.* 1996, n° 14, p. 480 et s.

(1) et non du capital. Par exemple, en matière de revenus de capitaux mobiliers, les frais de garde des titres sont déductibles, mais non les frais de négociation portant sur ces mêmes titres.

(2) ... de ce fait, l'exonération d'un revenu n'est pas toujours avantageuse pour le contribuable.

Les revenus catégoriels

Techniquement, les revenus d'un contribuable peuvent être imposés soit au niveau cédulaire, soit au niveau global, soit en combinant les deux systèmes précédents pour n'en conserver que les avantages.

› Imposition séparée

Les revenus des particuliers proviennent de sources diverses. Le législateur distingue *huit catégories* (ou *cédules*) :

- les traitements, salaires et pensions (TS) et rentes viagères;
- les revenus fonciers (RF);
- les revenus de capitaux mobiliers (RCM);
- les plus values (PV) réalisées par les particuliers;
- les bénéfices non commerciaux (BNC);
- les bénéfices industriels ou commerciaux (BIC);
- les bénéfices agricoles (BA);
- Les rémunérations de certains dirigeants de sociétés (dites de l'article 62 du CGI).

La répartition de ces revenus entre les catégories est faite en fonction de leur origine :

Revenus du travail		Revenus du capital		Revenus mixtes (travail + capital)
TS et pensions		RCM RF PV		BNC BIC BA Rémunérations art. 62 CGI

Les revenus d'un contribuable sont appréhendés dans l'une ou l'autre (ou plusieurs) de ces huit catégories.

L'imposition de type *cédulaire*⁽¹⁾ consiste à déterminer le revenu imposable au niveau de la cédule et à lui imposer un tarif propre.

Ce système analytique, ou *cédulaire*, présente deux *avantages*. D'une part, il permet d'adapter les modalités de l'imposition (assiette, taux...) à la nature du revenu imposable (par exemple, en matière de BIC le forfait a été supprimé alors qu'il subsiste dans le monde agricole). D'autre part et surtout, il permet de réserver aux différentes cédules un traitement fiscal spécifique (par exemple, les revenus tirés du capital peuvent être plus lourdement taxés que les revenus du travail). Vauban (1633-1707) proposait déjà une sorte d'impôt *cédulaire* sur le revenu expérimenté par les ministres des finances de la fin de l'Ancien Régime qui instituèrent des dixième, vingtième, cinquantième (P. Beltrame). Toutefois, le système *cédulaire* présente l'*inconvenient* majeur de ne pas tenir compte de la situation globale du contribuable. De ce fait l'imposition ne peut être progressive (un contribuable disposant d'un revenu imposable de 50 000 € taxé dans une seule catégorie serait plus lourdement taxé qu'un autre tirant un revenu d'un égal montant mais de sources différentes). De même, l'imposition *cédulaire* ne peut être efficacement personnalisée par la prise en compte de critères synthétiques (réductions pour charges de famille, etc.).

› Imposition globale

À l'opposé, il est concevable d'*imposer* à un tarif unique et progressif le *revenu global*, synthétique, du contribuable, sans se préoccuper de la source de ses revenus. Ce système, qui a l'*avantage* de la simplicité, favorise la mise en place de mécanismes de personnalisation de l'impôt. En revanche la différenciation des modalités d'imposition en fonction de la source des revenus est techniquement

(1) Historiquement, c'est sous cette forme que l'impôt sur le revenu a fait son apparition.

impossible. L'Allemagne a contourné cet *inconvenient* en superposant à l'impôt global sur le revenu un impôt synthétique sur la fortune (*Vermögensteuer*).

> Combinaison imposition cédulaire et système global

On ne retient que leurs avantages respectifs. Des impôts particuliers frappent à des taux proportionnels les différentes catégories de revenus; un impôt global et progressif permettant de personnaliser l'impôt complète le système cédulaire. Tel fut le mécanisme fiscal retenu par la France en 1914-1917 (réforme Caillaux) puis maintenu sous une autre forme (« taxe proportionnelle » et « surtaxe progressive ») à partir de 1948 et jusqu'en 1959 où a été institué un impôt progressif unique, général et personnalisé. Enfin, en 1970 la taxe complémentaire qui frappait, à taux proportionnel, tous les revenus à l'exception des salaires a été supprimée.

> Le système actuel français de l'imposition du revenu

Il privilégie l'imposition unitaire,

$$\text{Revenu brut global (ou déficit global)} = \text{Somme des revenus nets catégoriels}$$

tout en laissant subsister des règles particulières pour procéder à l'évaluation des différents revenus catégoriels :

$$\text{Revenu net catégoriel} = \frac{\text{Revenu brut} - \text{charges de la catégorie}}{\text{de la catégorie}}$$

g r a n d > |

Traitements, salaires et pension, rentes viagères

a >• Domaine de l'impôt

● >¹ Revenu imposable

$$\text{Revenu imposable} = \text{Traitements et salaires} + \text{Pensions} + \text{Rentes viagères}$$

› Traitements et salaires (CGI, art. 79 et suivants)

Sont imposables dans la catégorie « traitements et salaires » les sommes perçues par des personnes placées, vis-à-vis de leurs employeurs, dans un *état de subordination* (ce qui suppose l'existence d'un contrat de travail écrit ou tacite, C. civ., art. 1779 et 1780), ou d'*étroite dépendance* vis-à-vis de leurs employeurs (ce qui permet, notamment, de taxer dans la catégorie « TS » les gains réalisés par les « voyageurs, représentants et placiers », mais non les revenus perçus par les médecins-experts auprès des compagnies d'assurances⁽¹⁾). Critère nécessaire pour la qualification de salaire, la subordination juridique est donc une notion relative à contenu variable et qui, au surplus évolue⁽²⁾.

La distinction entre salariés et non-salariés a donné lieu à une très abondante jurisprudence du Conseil d'État, synthétisée par l'administration dans les termes suivants⁽³⁾.

« La qualité de salarié est, en règle générale, reconnue aux personnes qui :

- sont soumises à des obligations précises quant au lieu et aux horaires de travail ainsi que, le cas échéant, à l'itinéraire ou au secteur géographique à parcourir ;
- ne disposent que d'une liberté réduite quant à l'organisation et à l'exécution de leur travail (*ex.* : interdiction de signer un contrat, de faire imprimer une notice, un dépliant, un texte publicitaire sans l'agrément préalable de la direction, obligation de rendre compte, impossibilité de choisir sa clientèle...);
- ont l'interdiction de travailler pour le compte d'un autre employeur ou pour leur propre compte.

Il est rappelé, en outre, que les salariés sont soumis au pouvoir disciplinaire de l'employeur et qu'ils ne participent jamais aux pertes de l'entreprise.

Pour qu'une activité soit reconnue salariée, il ne suffit pas que l'un des critères énumérés ci-dessus soit satisfait. Inversement, on ne saurait exiger que toutes les conditions soient simultanément remplies ».

Par exception au principe ci-dessus, des revenus peuvent être fiscalement *qualifiés de salaires* en l'absence de lien de subordination. Ainsi, l'article 154 du CGI précise que le salaire du conjoint de l'exploitant individuel ou de l'associé d'une société de personnes visée aux articles 8 et 8 *ter* du même code, est assimilé à des salaires s'il est déductible des résultats fiscaux de l'entreprise individuelle ou de la société de personnes (voir également les articles 34, 80 et 80 *octies* du CGI).

(1) CE, 5 mars 1997, req. n° 129 343, *Dr. fisc.* 1997, n° 22, comm. 601, avec conclusion G. Goulard, réformant la jurisprudence Gaume du 15 février 1978, *RJF* 4/78, n° 188.

(2) C. David, *L'impôt sur le revenu des ménages*, Economica, n° 1115 et s.

(3) DB 5F 1111 édition du 10 février 1999.

Enfin, d'autres revenus que l'on ne peut strictement qualifier de salaires, sont *imposés dans les mêmes conditions que les salaires* tout en conservant leur nature propre. Il s'agit notamment :

- des produits de droits d'auteur perçus par les écrivains et compositeurs lorsqu'ils sont intégralement déclarés par des tiers (CGI, art. 93-1 *quater*);
- des commissions versées aux agents généraux et sous-agents d'assurance ayant opté pour le régime fiscal des salariés (sous certaines conditions – CGI, art. 93-7 *ter* et 104 A).

Quelques repères

– Institué par un décret du 22 février 1971, le « Conseil des impôts » était chargé de « constater la répartition de la charge sociale et d'en mesurer l'évolution compte tenu notamment des caractéristiques économiques et sociales des catégories de redevables concernés ».

Le Conseil des impôts a publié 23 rapports. Les cinq derniers sont disponibles sur le site : <http://www.ccomptes.fr/CPO/RapportsAnnuels.html>

– Créé par la loi du 20 avril 2005, le « Conseil des prélèvements obligatoires » (CPO), remplace le Conseil des impôts. Sa compétence s'étend à l'ensemble des prélèvements obligatoires dont il doit apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire.

Le premier rapport du Conseil (disponible sur le site de la Cour des comptes) traite de « La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle ».

Pour en savoir plus

- Adresse internet : <http://www.ccomptes.fr>

› Pensions, retraites et rentes à titre gratuit (CGI, art. 79, 81 et 158-5)

Sont à déclarer notamment :

- les pensions, les rentes, les allocations de retraite et de vieillesse;
- les pensions, les allocations et les rentes d'invalidité;
- les pensions alimentaires servies à titre obligatoire;
- les rentes viagères ⁽¹⁾ à titre gratuit (c'est-à-dire sans contrepartie) perçues en vertu d'un contrat de donation ou d'un testament.

› Rentes viagères à titre onéreux

Les rentes perçues en vertu d'engagements contractuels (prix d'achat d'une maison payé sous forme de rente...) et les rentes résultant d'un jugement (indemnisation d'accident), ne sont imposables que pour une fraction de leur montant.

Cette fraction (entre 30 % et 70 %) est déterminée en fonction de l'âge du bénéficiaire (le crédientier) lors de l'entrée en jouissance de la rente.

Pour en savoir plus

- Le régime fiscal des rentes viagères, *Dr. fisc.* 1998, n° 16, p. 536.

• ² Revenus exonérés

L'article 81 du CGI énumère les nombreux revenus exonérés.

› Des exonérations à caractère social

Exemples :

- prestations familiales légales (CGI, art. 81-20);
- l'allocation aux adultes handicapés;
- le revenu minimum d'insertion.

› Des exonérations ayant un caractère de reconnaissance nationale

Exemples :

- les traitements attachés à la Légion d'honneur et à la médaille militaire;
- les gratifications allouées à l'occasion de la remise de la médaille d'honneur du travail dans la limite du salaire mensuel de base du bénéficiaire;
- les pensions militaires d'invalidité...

(1) La rente est « le revenu périodique, généralement annuel, résultant soit d'un acte à titre gratuit, soit de l'aliénation d'un bien ou d'un capital, soit d'une décision de justice » *Lexique des termes juridiques*, Dalloz.

> Les allocations spéciales pour frais d'emploi (CGI, art. 81.1° et 83.3°)

Ces sommes, allouées par l'employeur aux salariés pour couvrir des frais professionnels, sont exonérées dans la mesure où quatre conditions sont cumulativement satisfaites :

- elles sont strictement inhérentes à l'emploi (frais de transports, restauration, hébergement engagés à titre professionnel). Les frais de caractère personnel ne peuvent être admis en déduction pour la détermination du revenu imposable;
- elles représentent des dépenses professionnelles spéciales (*ex.* : les frais de déplacement du lieu de travail à un chantier). Les frais professionnels « ordinaires » (frais de déplacement du domicile au lieu de travail...) et non spécifiques à l'activité exercée par le contribuable sont couvertes par la déduction forfaitaire de 10 % (cf. p. 42); de ce fait, elles ne peuvent en principe donner lieu à des allocations ou à des remboursements de frais exonérés d'impôt;
- elles correspondent à des dépenses réelles et donc justifiées, sans que l'administration puisse exiger la production d'une comptabilité, assortie de factures et de pièces écrites analogue à une comptabilité commerciale (CE 22.03.1967, req. n° 67.431, *RJCD*, p. 86). De ce fait, les indemnités allouées en contrepartie peuvent comporter un certain degré d'approximation et prendre la forme de remboursements forfaitaires;
- elles sont utilisées conformément à leur objet. Dans certaines conditions, certaines allocations sont présumées être utilisées conformément à leur objet, ce qui dispense le contribuable de les justifier (frais engagés par les journalistes...).

À l'inverse, ces sommes demeurent imposables et doivent être déclarées, dans deux hypothèses :

- on ne peut les considérer comme de simples remboursements de frais;
- le contribuable opte pour la déduction de ses frais réels.

Toutefois, un salarié qui déduit ses frais réels n'est pas tenu de déclarer les allocations pour frais d'emploi qu'il a perçu, dès lors qu'il établit que ces allocations étaient destinées à couvrir des frais professionnels de nature différente de ceux dont il demande la déduction au titre de ses frais réels (CE 19 décembre 1984, req. n° 38563, 7° et 8° s.-s., *RJF* 2/85, n° 242).

Par exception (CGI, art. 80 *ter*), les allocations forfaitaires pour frais versées aux dirigeants de sociétés sont considérées comme un supplément de rémunération imposable. Seuls les remboursements de frais réels et justifiés sont affranchis de l'impôt.

> L'exonération des heures supplémentaires

À compter du 1^{er} octobre 2007, sont exonérés d'impôt sur le revenu (CGI, art. 81 *quater* nouveau ; L. TEPA 21 août 2007) :

- Les salaires versés aux salariés au titre des heures supplémentaires (C. tra-

vail, art. L. 212-5 ; C. rural, art. L. 713.6°, art. L. 219-9°) ; des heures choisies (C. travail, art. L. 212-6-1° ; C. rural, art. L. 713-11-1°) ; des heures effectués au-delà de 1 607 heures (salariés relevant de l'article L. 212-15-3, II du Code du travail).

- Les heures complémentaires versées aux salariés à temps partiel ;
- Les heures supplémentaires versées par les particuliers employeurs ;
- Les heures supplémentaires versées aux assistants maternels ;
- Les heures supplémentaires que réalisent les agents publics.

› Et bien d'autres exonérations

- Partie des salaires versés aux apprentis munis d'un contrat ;
- indemnités versées par les entreprises à des étudiants ou à des élèves à l'occasion d'un stage obligatoire faisant partie intégrante du programme de l'école ou des études et n'excédant pas trois mois.
- etc.

b › Détermination du revenu imposable

$$\text{Revenu imposable} = \text{REVENU BRUT} - \text{CHARGES DE LA CATÉGORIE}$$

› 1. REVENU BRUT

$$\text{Revenu brut} = \text{Rémunérations imposables} - \text{Déductions}$$

› 1.1 Rémunérations imposables

Constituent des rémunérations imposables :

- Toutes les sommes constituant une rétribution attachée à une activité salariée ou assimilée (rapp. « Domaine de l'impôt p. 35 »). Peu importe :
 - leur appellation (traitements, indemnités, émoluments, appointements, salaires...),
 - et la période à laquelle elles se rapportent (voir l'étude du revenu disponible p. 29). Toutefois, la règle de l'imposition au titre de l'année de perception du salaire connaît trois exceptions : d'une part, les traitements publics sont imposables dès la date de leur ordonnancement ; d'autre part, la fraction imposable des indemnités de départ en retraite peut être étalée sur l'année de la perception et les trois années suivantes ; enfin, les salariés dont le préavis de licenciement est à cheval sur deux années et qui sont dispensés de l'effectuer peuvent répartir l'indemnité compensatrice de préavis entre les années auxquelles elle se rapporte.

- Les « avantages en argent ou en nature accordés aux intéressés en sus des traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères » (CGI, art. 82).

Les avantages en nature sont calculés d'après les règles applicables en matière de sécurité sociale :

- la nourriture est évaluée, pour la généralité des salariés à 4,20 € par repas (IR 2007);
- le logement est évalué forfaitairement selon un barème mensuel (B.O. 29 mars 2007; 5 F-13-07) ou, sur option de l'employeur, d'après la valeur locative cadastrale servant de base à la taxe d'habitation augmentée, le cas échéant, de la valeur réelle des avantages accessoires (eau, électricité, chauffage, ...);
- l'utilisation privée du véhicule mis à la disposition du salarié par l'entreprise est évaluée sur la base des dépenses réellement engagées ou, sur option de l'employeur, sur la base d'un forfait annuel;
- l'usage privé d'outils issus des nouvelles technologies de l'information et de la communication (micro-ordinateur, téléphone mobile...) mis à la disposition du salarié est évalué sur la base de dépenses réellement engagées ou, sur option de l'employeur, sur la base d'un forfait annuel estimé à 10 % du contrat d'achat ou de l'abonnement;
- les autres avantages en nature sont évalués pour leur valeur réelle.

› 1.2 Déductions

Les dispositions relatives à la déductibilité des cotisations ou primes versées pour la retraite ont été modifiées par la loi portant réforme de la retraite (l. n° 2003-775 du 21 août 2003), la loi de finances rectificative pour 2003 (art. 23-I-B) et la loi de finances pour 2004 (art. 82-I-D).

À compter du 1^{er} janvier 2004, sont déductibles de la rémunération brute, sans limite :

- les cotisations de sécurité sociale;
- les cotisations d'assurance vieillesse versées en exercice des facultés de rachat prévues aux articles L. 351-14-1 du Code de la sécurité sociale et L. 9 du Code des pensions civiles et militaires de retraite;
- les cotisations versées aux régimes de retraite complémentaire mentionnées au chapitre 1^{er} du titre II du livre IX du Code de la sécurité sociale;
- les cotisations au régime public de retraite additionnel obligatoire institué par la loi n° 2003-775 du 21 août 2003, art. 76;
- les cotisations versées conformément aux dispositions du règlement CEE n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971 ou conformément aux stipulations d'une convention ou d'un accord international relatif à l'application des régimes de sécurité sociale (disposition applicable aux personnes dont la prise de fonction en France intervient à compter du 1^{er} janvier 2004; Loi de finances rectificative pour 2003, art. 23-I-B).

À compter du 1^{er} janvier 2004, sont également déductibles les cotisations aux régimes obligatoires complétant les régimes de base (CGI, art. 83-1^o *quater*, 2^o et 2^o-0 *bis* nouveaux). Dans certains cas, cette déduction est limitée.

1. Cotisations déductibles :

- les cotisations ou primes versées aux organismes de prévoyance complémentaire auxquels le salarié est affilié à titre obligatoire ;
- les cotisations ou primes versées aux régimes de retraite supplémentaire auxquels le salarié est affilié à titre obligatoire ,
- les cotisations versées, depuis le 1^{er} janvier 1993, à titre obligatoire, au régime de prévoyance des joueurs professionnels de football ;
- les cotisations versées aux régimes de prévoyance complémentaire et aux régimes de retraite complémentaires qui répondent aux conditions fixées à l'article 3 de la directive 98/49/ce du Conseil du 29 juin 1998 ou à celles prévues par les conventions ou accords internationaux de sécurité sociale, auxquels les personnes désignées au I de l'article 81 B nouveau du CGI étaient affiliées dans un autre État avant leur prise de fonctions en France. Les cotisations sont déductibles jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions (loi de finances rectificative pour 2003, art. 223-I-B).

2. Limitation de la déduction

La déduction est limitée pour les cotisations ou primes versées aux régimes :

- de prévoyance complémentaire, dans la limite d'un montant égal à la somme de 7 % du montant annuel du plafond mentionné à l'article L. 241-3 du Code de la sécurité sociale (soit 2 253 € – IR 2007) et de 3 % de la rémunération brute annuelle, sans que le total ainsi obtenu puisse excéder 3 % de huit fois le montant annuel du plafond précité (soit un montant maximal déductible de 7 724 € – IR 2007). Cette limite englobe les versements de l'employeur. En cas de dépassement, l'excédent est ajouté à la rémunération ;
- de retraite supplémentaire et de prévoyance des joueurs professionnels de football, dans la limite de 8 % de la rémunération annuelle brute retenue à concurrence de huit fois le montant annuel du plafond mentionné à l'article L. 241-3 du Code de la sécurité sociale. Cette limite est réduite, le cas échéant, des sommes versées par l'employeur au plan collectif d'épargne pour la retraite. En cas d'excédent, celui-ci est ajouté à la rémunération.

remarque :

Par dérogation et jusqu'à l'imposition des revenus de 2008, le régime en vigueur jusqu'au 31 décembre 2003 continue de s'appliquer s'il est plus favorable.

À compter du 1^{er} janvier 2004, sont, enfin, déductibles de la rémunération brute les cotisations d'assurance chômage, la contribution exceptionnelle de solidarité et la CSG, sur les revenus d'activité et de remplacement (CGI, art. 83-2^o *bis*, 83-2^o *ter* et 154 *quinquies*-I).

> 2. CHARGES DE LA CATÉGORIE (CGI, art. 83)

Le montant net du revenu imposable est déterminé en déduisant du montant brut des sommes payées et des avantages en argent ou en nature accordés :

- les intérêts d'emprunt contractés pour souscrire au capital d'une société nouvelle soumise à l'impôt sur les sociétés et pour le rachat d'une entreprise par ses salariés (sous conditions);
- les frais professionnels des salariés : d'après l'article 13-1 du CGI « le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du revenu brut... sur des dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu ».

Ainsi, en matière de traitements et salaires « les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi, lorsqu'ils ne sont pas couverts par des allocations spéciales » (CGI, art. 83-3°), sont déductibles du revenu brut.

- Comment évaluer les frais professionnels? –

L'article 83-3° du CGI fixe *forfaitairement* à 10 % du revenu brut le montant des frais professionnels de *tous* les salariés. *Ces derniers ont la possibilité, si tel est leur intérêt et s'ils sont en mesure d'apporter tous les justificatifs nécessaires, de faire état du montant réel de leurs frais professionnels.*

Pour en savoir plus

- Bayard (G.) – « La déduction des frais de transport des salariés : une évolution réaliste », *Dr. fisc.* 1996, n° 12, p. 411.
- Heinis (M.) – « Les frais de transport exposés par le salarié qui rejoint son domicile pour le repas de midi sont-ils déductibles? » *Dr. fisc.* 1995, n° 31-36, p. 1256.

Traitements et salaires

DÉDUCTION FORFAITAIRE OU FRAIS RÉELS

Déduction forfaitaire 2007

Tous les salariés : taux 10 %

Minimum de déduction :

- cas général : 401 €
- personnes inscrites en tant que demandeur d'emploi depuis plus d'un an : 880 €

Maximum de déduction : 13501 €

Déduction réelle

Les frais réels doivent être justifiés et avoir été effectivement payés au cours de l'année d'imposition.

remarque :

- le contribuable qui opte pour la déduction de ses frais réels doit ajouter à son salaire les allocations ou remboursements pour frais d'emploi.
- La déduction des dépenses supportées par les salariés dans l'exercice de leur fonction s'opère après imputation des intérêts des emprunts.

Les *pensionnés, retraités et rentiers* (à titre gratuit) ne peuvent, évidemment, prétendre à une déduction pour frais professionnels. L'article 158-5 du CGI leur permet néanmoins de déduire du revenu brut imposable l'abattement suivant :

Pensions et rentes à titre gratuit
Taux : 10 % Minimum par bénéficiaire : 357 € (IR 2007) Maximum par foyer fiscal : 3 491 € (IR 2007)

exemple :

Un VRP a perçu en 2007, 18 000 € de salaires et 6 000 € d'indemnités pour frais d'emploi (répondant aux quatre conditions posées p. 38).

Ses frais réels se sont élevés à 3 200 €. Le contribuable est en mesure de les justifier.

Le VRP peut ne pas faire valoir ses frais réels. Dans cette hypothèse il subira le sort de tout contribuable « ordinaire », c'est-à-dire que les indemnités pour frais d'emploi (qui, par supposition, répondent aux quatre conditions) seront exonérées et que ses frais seront forfaitairement évalués à 10 % de ses salaires.

S'il opte pour la déduction de frais réels, les indemnités pour frais d'emploi, déjà prises en compte au titre des frais réels, demeureront imposables.

	Régime général	Frais réels
Salaires	18 000 €	18 000 €
Indemnités pour frais d'emploi	non imposable	6 000 €
Revenu brut	18 000 €	24 000 €
Déduction 10 %	1 800 €	
Revenu net	16 200 €	
Frais réels		3 200 €
REVENU IMPOSABLE	16 200 €	20 800 €
	Option retenue	

Prime pour l'emploi

La loi n° 2001-458 du 30 mai 2000 a institué une prime pour l'emploi en faveur des contribuables de condition modeste.

Pour bénéficier de la prime pour l'emploi en 2005 au titre des revenus de 2004, trois conditions doivent être réunies :

- le revenu fiscal de référence du foyer fiscal ne doit pas excéder 12 383 € pour les personnes célibataires, veuves ou divorcées ou bien 24 765 € pour les couples mariés soumis à une imposition commune, majorés de 3 421 € par demi-part s'ajoutant à une part (personnes seules) ou à deux parts (couples mariés ou pacsés);
- l'un des membres du foyer fiscal au moins doit exercer une activité professionnelle. L'activité peut être salariée ou non-salariée, exercée à temps plein ou à temps partiel;
- le revenu procuré par l'activité professionnelle doit être comprise entre certaines limites. Dans la généralité des cas, le revenu d'activité déclaré doit, pour chaque actif, être compris entre 3 507 € et 16 634 €. Cette dernière limite peut toutefois être portée à 24 927 € pour tenir compte de certaines situations familiales. En cas d'activité à temps partiel, le revenu déclaré doit être converti en équivalent temps plein pour en apprécier l'importance par rapport aux limites de 16 634 € ou 24 927 €.

Le montant de la prime individuelle est calculé en fonction de la situation de famille du bénéficiaire. La prime pour l'emploi accordée au foyer fiscal est égale à la somme des primes calculées pour chaque actif au sein du foyer. Elle tient compte des conditions et du niveau de vie du foyer fiscal.

La prime pour l'emploi s'impute sur la cotisation d'impôt sur le revenu due au titre de l'année d'imposition des revenus d'activité déclarés. Lorsque l'impôt sur le revenu n'est pas dû ou si son montant est inférieur à celui de la prime, l'excédent est restitué.

Le bénéfice de la prime pour l'emploi est subordonné à l'indication par les contribuables, sur la déclaration d'ensemble de leurs revenus, du montant des revenus d'activité professionnelle éligibles au dispositif ainsi que de l'ensemble des éléments relatifs à la durée d'exercice de ces activités.

g r a n d > II



Plus-values des particuliers

La cession des éléments du patrimoine d'un particulier (immeubles, meubles, métaux précieux, bijoux, objets d'art, de collection ou d'antiquité, valeurs mobilières) engendre des gains ou des pertes relevant du régime des plus ou moins-values privées.

a ♦ Plus-values immobilières des particuliers

(CGI, art. 150 U à 150 VH; CGI, ann. II, art. 74 SA à 74 SJ; CGI. Ann. III, art. 41 *duovicies* H et 41 *dovicies* I)

● >¹ Champ d'application

› La personne imposable

Les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles, de droits immobiliers ou de parts de sociétés à prépondérance immobilière sont soumises au régime d'imposition des plus-values des particuliers lorsqu'elles sont réalisées par :

- des personnes physiques,
- des sociétés relevant de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 8 à 8 *ter*).

Définition

Est réputée être à prépondérance immobilière une société dont l'actif est composé, au moment de la cession, de plus de 50 % de sa valeur réelle par des biens immobiliers ou par des droits ou parts de sociétés dont l'actif est composé de plus de 50 % de sa valeur réelle par de tels biens.

Les plus-values immobilières réalisées par les **personnes physiques** sont

PRIVÉES

lorsqu'elles sont réalisées :

- à titre occasionnel,
- dans le cadre de la gestion du patrimoine personnel.

PROFESSIONNELLES

lorsque le bien vendu était :

- affecté à l'actif d'une entreprise commerciale, artisanale, agricole ou libérale,
- ou affecté par nature à l'exploitation (commerçants relevant des régimes super-simplifié ou micro-entreprise⁽¹⁾).

Sociétés relevant de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 8 à 8 *ter*)

Sociétés civiles « translucides⁽²⁾ » : la plus-value est imposée au nom de l'associé au prorata de ses droits dans le capital social.

Sociétés civiles « transparentes⁽³⁾ » : la plus-value est réputée réalisée par le contribuable lui-même.

› Les opérations imposables (CGI, art 150 U)

Sont passibles de l'impôt les plus-values réalisées à l'occasion d'une cession à titre onéreux. Le bien vendu peut-être entré dans le patrimoine du cédant à titre gratuit (successions, donations). Mais il doit impérativement être cédé à titre onéreux (ventes, apports en société...).

(1) Cf. p. 101.

(2) Cf. p. 3.

(3) Cf. p. 3.

› Les biens imposables (CGI, art. 150 U)

Les plus-values imposables sont celles qui proviennent de la cession à titre onéreux :

- des immeubles bâtis ou non bâtis ;
- des droits relatifs à ces biens (usufruit, nue-propriété, servitudes, droit de surélévation...);
- des titres de sociétés non cotées à prépondérance immobilière. Sont considérées comme telles les sociétés dont l'actif est constitué pour plus de 50 % par des immeubles non affectés par la société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

› Les exonérations (CGI, art. 150 U-II)

N'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt :

- Les immeubles qui constituent la résidence principale du cédant au jour de la cession (CGI, art. 150 U- II-1°).

La résidence habituelle et effective du contribuable est celle où il « réside habituellement avec sa famille et où se situe le centre de ses intérêts professionnels et matériels » (Rép. Min. Budget, n° 2138, JO déb. Sénat, 22 janv. 1982, p. 335). Il s'agit parfois d'une délicate question de fait.

L'exonération de la résidence principale englobe les dépendances immédiates et nécessaires de l'immeuble cédées simultanément avec la résidence principale.

Remarque

L'administration précise (BODGI 8 M-1-04, 14 janv. 2004, fiche 2, n° 30) que lorsque l'immeuble est vendu comme terrain à bâtir (terrain nu, terrain recouvert de bâtiments destinés à être démolis, immeuble inachevé, droits de surélévation d'immeubles existants) et que le terrain est acquis en vue de l'édification d'une construction entrant dans le champ d'application de la TVA immobilière⁽¹⁾, les dépendances immédiates et nécessaires s'entendent uniquement :

- des locaux et aires de stationnement utilisés par le propriétaire comme annexes à son habitation (garages, parkings, remise, maison de gardien) ;
- des cours, des passages, et en général de tous les terrains servant de voies d'accès à l'habitation et à ses annexes.

Dans les autres cas, l'exonération porte sur l'ensemble du terrain entourant l'immeuble.

- Les immeubles pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation. Cette exonération est acquise lorsque le cédant remploi l'intégralité de l'indemnité d'expropriation à l'acquisition, la construction, la reconstruction ou l'agrandissement d'un ou plusieurs immeubles dans un délai de douze mois à compter de la date de perception de l'indemnité (CGI, art. 150 U, II-4°) ;
- Les immeubles échangés dans le cadre d'opérations de remembrements ou assimilées (CGI, art. 150 U, 5°) ;

(1) L'acquisition d'un terrain à bâtir, par une personne physique, en vue de la construction d'un immeuble affecté à l'habitation, entre dans le champ d'application des droits d'enregistrement et non dans celui de la TVA immobilière.

- Les immeubles dont le prix de cession est inférieur ou égal à 15 000 €. Le seuil d'imposition s'apprécie bien par bien et en tenant compte de la valeur en pleine propriété de l'immeuble, de la partie d'immeuble ou des droits relatifs à ces biens (CGI, art. 150 U, II-6°);
- Les immeubles détenus depuis plus de quinze ans. Cette exonération résulte de l'application de l'abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième (CGI, art. 150 VC,I);
- Les plus-values réalisées par les titulaires de pensions de vieillesse ou d'invalidité qui, au titre de l'avant dernière année précédant celle de la cession, ne sont pas passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune et dont le revenu fiscal de référence n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI, appréciée au titre de cette année (CGI, art. 150 U-III).

• >2 Calcul de la plus-value brute

$$\text{Plus-value brute} = \text{Prix de cession} - \text{Prix de revient}$$

> Le prix de cession (CGI, art. 150 VA)

Le premier terme de la différence se calcule de la façon suivante :

- Prix de cession stipulé dans l'acte de vente
 - + Les charges en capital et indemnités stipulées au profit du cédant (CGI, ann. II, art. 74D)
 - Les frais de cession
 - La TVA acquittée par le vendeur à l'occasion de la cession.
- Le prix de cession correspond normalement à la valeur vénale du bien sur le marché de l'immobilier. Lorsque cette valeur est ultérieurement contestée par l'administration dans le cadre d'une procédure visant à établir l'**insuffisance** de l'évaluation, le premier terme de la différence reste le prix porté à l'acte. En revanche, ce dernier serait écarté en cas de **dissimulation** de prix.

Définitions

Sans mettre en doute la bonne foi du contribuable, l'administration peut démontrer, dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire, que le prix déclaré est inférieur à la valeur vénale du bien considéré. Elle soutient, en quelque sorte, que l'acheteur a fait une « excellente affaire » mais que l'insuffisance du prix convenu ne peut nuire au Trésor public.

En revanche, pour pouvoir prouver qu'il y a dissimulation de prix, l'administration doit démontrer que le prix réellement convenu est supérieur à celui que les parties ont indiqué dans l'acte. Cette procédure, dont les conséquences peuvent être sévères (CGI, art. 1827, 1828 et 1837), est rarement mise en application.

- Les charges en capital et les indemnités stipulées au profit du cédant (CGI, art. 683-I, al. 2). Il s'agit de toutes les charges en capital ainsi que de toutes les indemnités stipulées au profit du cédant à quelque titre que ce soit : montant des remboursements mis à la charge des acquéreurs, indemnité d'éviction versée au locataire par l'acquéreur pour le compte du vendeur...
- Les frais de cession, énumérés à l'article 41 *duovicies* H de l'annexe III au CGI (commission de vente, frais de mainlevée d'hypothèques...), sont déductibles dans la mesure où ils sont effectivement supportés par le vendeur et justifiés.
- La TVA acquittée par le vendeur à l'occasion de la cession est également déductible du prix de cession, sur justificatifs.

› Le prix de revient

- 1^o Acquisition à titre onéreux par celui qui revend —

Le prix de revient est égal au :

- Prix d'acquisition stipulé dans l'acte
- + Les frais d'acquisition réels ou forfaitaires
- + Certains dépenses engagées au cours de la détention de l'immeuble

- Le prix d'acquisition

Lorsqu'une dissimulation de prix est établie, le prix porté dans l'acte est majoré du montant de cette dissimulation.

La valeur vénale au jour du transfert est diminuée le cas échéant de l'abattement de 20 % prévu à l'article 764 bis du CGI.

- Les frais d'acquisition

Les frais engagés au moment de l'acquisition (droits d'enregistrement, TVA, honoraires du notaire et commissions versées aux intermédiaires) peuvent être déduits pour leur montant réel si le contribuable dispose des justificatifs nécessaires.

À défaut de justificatifs, le prix d'acquisition est forfaitairement majoré d'un forfait égal à 7,5 %.

Ce forfait est calculé sur un prix d'acquisition TVA comprise, lorsque le redevable légal de la TVA était le vendeur ou que la TVA a été mise à la charge de l'acquéreur. Dans le cas contraire, le forfait est calculé sur un prix hors TVA (Inst. 8 M-1-04, n^{os} 56 et 57)

— Remarque

Lorsque la mutation porte sur un immeuble qui, antérieurement à cette mutation n'était pas dans le champ d'application de la TVA (exemple : construction édifiée sur un terrain reçu par succession), le redevable légal est l'acquéreur. Toutefois, le vendeur peut prendre la position d'assujetti afin d'exercer, le cas échéant, ses droits à déduction.

Dans tous les autres cas, le redevable légal est le vendeur.

- Dépenses de construction, reconstruction, agrandissement et amélioration. Les dépenses de construction, reconstruction, agrandissement et amélioration sont retenues dans la mesure où :

- les travaux ont été effectués par une entreprise (seuls les matériaux facturés par l'entreprise sont déductibles),
- les dépenses ne peuvent être considérées comme se rapportant à des charges locatives (peintures, papiers peints...),
- les dépenses n'ont pas déjà été prises en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu (dépenses déductibles du revenu global⁽¹⁾; réductions ou crédits d'impôts⁽²⁾).

Définitions

- **Dépenses de reconstruction et d'agrandissement.** Ces travaux s'entendent :
 - de ceux qui ont pour effet d'apporter une modification importante aux gros œuvre de locaux existants ;
 - des travaux d'aménagement interne qui par leur importance équivalent à une reconstruction ;
 - de ceux qui pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants.
- **Dépenses d'amélioration.** Ces dépenses ont pour objet d'apporter à un immeuble un équipement ou un élément de confort nouveau ou mieux adapté aux conditions modernes de vie, sans modifier cependant la structure de cet immeuble (exemple : réalisation de travaux d'isolation, installation d'une climatisation).

L'évaluation de ces dépenses diffère selon que l'immeuble est cédé plus ou moins de cinq ans après son acquisition :

- lorsque l'immeuble est cédé moins de cinq ans après son acquisition, les dépenses ne peuvent être déduites que pour leur montant réel et sur justificatifs ;
 - lorsque l'immeuble est cédé plus de cinq ans après son acquisition, le contribuable peut déduire les dépenses pour leur montant réel ; il peut aussi, sans avoir à justifier de la réalité des travaux ou de leur montant, les évaluer forfaitairement à 15 % du prix d'acquisition. Cette déduction forfaitaire pour travaux ne peut être pratiquée en cas de cession d'un terrain nu (LFR pour 2004).
- Frais de voirie, réseaux et distributions

Les frais de voirie peuvent être retenus même s'ils ne sont pas imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements. Il en est ainsi, par exemple, des frais de d'aménagement et de viabilisation d'un terrain supportés par un contribuable dans le cadre d'une opération de lotissement.

(1) Cf. p. 113.

(2) Cf. p. 124.

– 2° Acquisition à titre gratuit par celui qui revend –

Le prix de revient est égal à :

La valeur retenue pour la liquidation des droits de succession ou de donation

+ Le coût réel des frais d'acte ou de déclaration

+ Certaines dépenses engagées au cours de la détention de l'immeuble

• *Valeur retenue pour la liquidation des droits de succession ou de donation*

Le deuxième terme de la différence est égal à la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit. À défaut, il convient de retenir la valeur qui figure dans l'attestation immobilière.

• *Coût réel des frais d'acte ou de déclaration*

La valeur vénale est majorée du coût réel des frais d'acte ou de déclaration (honoraires du notaire, frais de timbre et de publicité foncière), ainsi que des droits de succession ou de donation à proportion de la valeur représentative des droits cédés. Les frais qui ne peuvent être justifiés ne sont pas déductibles.

• *Certaines dépenses engagées au cours de la détention de l'immeuble*

Les dépenses de construction, reconstruction, agrandissement et amélioration sont retenues dans la mesure où :

- les travaux ont été effectués par une entreprise (seuls les matériaux facturés par l'entreprise sont déductibles),
- les dépenses ne peuvent être considérées comme se rapportant à des charges locatives (peintures, papiers peints...),
- les dépenses n'ont pas déjà été prises en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu (dépenses déductibles du revenu global¹; réductions ou crédits d'impôts²).

•³ Calcul de la plus-value imposable

*Plus-value imposable = Plus-value brute telle que déterminée au terme de la 1^{re} étape
– Abattements*

> Abattements

Deux hypothèses doivent être envisagées :

1. Le bien a été revendu plus de cinq ans après son acquisition :

Le montant de la plus-value brute est diminué :

- d'un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième
- PUIS, sur le résultat « Plus-value brute – abattement pour durée de détention », d'un abattement fixe de 1 000 €.

1. P. 113.

2. P. 124.

2. Le bien a été revendu dans le délai de cinq ans après l'acquisition :

Le montant de la plus-value brute est diminué du seul abattement fixe de 1 000 €.

— Remarque —

Les moins-values ne sont imputables ni sur les plus-values de même nature, ni sur le revenu global (CGI, art. 150 VD). Par exception, une compensation entre les plus et les moins values peut être opérée dans le cas de la vente d'un immeuble acquis par fractions successives.

● >⁴ Modalités d'imposition de la plus-value et obligations déclaratives (CGI, art. 150 VF et 150 VG, CGI, ann. II, art. 74 SH)

— Taux —

La plus-value est imposée au taux forfaitaire de 16 % (CGI, art. 200 B) majoré des prélèvements sociaux (v. p. 131), soit au total 27 %.

— Redevable de l'impôt —

L'impôt qui correspond à la plus-value est versé par la personne physique ou la société qui a cédé le bien ou le droit.

En cas de cession d'un bien ou d'un droit par une société relevant des articles 8 à 8 *ter* du Code général des impôts, l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value est versé par la société. La plus-value est dû au prorata des droits sociaux détenus par les associés présents à la date de la cession de l'immeuble. L'impôt acquitté par la société est libératoire de l'impôt sur le revenu dû par les associés.

— Déclaration —

Lorsque la plus-value est imposable, la déclaration rédigée conformément à un modèle (n° 2048 M) fourni par l'administration (CGI, art. 150 VG-I), doit être déposée à la recette des impôts dont relève le domicile du vendeur, dans un délai d'un mois à compter de la cession (CGI, art. 150 VG-I 3°).

Toutefois, pour les cessions constatées par un acte soumis obligatoirement à l'enregistrement, la déclaration doit être déposée lors de l'accomplissement de cette formalité à la recette des impôts dans le ressort de laquelle le notaire rédacteur de l'acte réside ou, dans les autres cas, à la recette des impôts du domicile de l'une des parties contractantes, lors de l'enregistrement. Cette déclaration est remise sous peine de refus de la formalité de l'enregistrement (CGI, art. 150 VG-I 2°).

● >⁵ Paiement de l'impôt (CGI, art. 150 VH)

L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value réalisée est versé lors du dépôt de la déclaration, préalablement à l'exécution de l'enregistrement ou de la formalité.

● ⁶ **Contribuables non domiciliés en France (CGI, art. 244 bis A)**

› **Champ d'application**

– La personne imposable –

Sont imposables en France :

- les personnes physiques fiscalement imposées hors de France ;
- les sociétés dont le siège social est situé hors de France ;
- les sociétés dont le siège social est situé en France, qui comptent parmi leurs associés des non-résidents et qui sont imposées à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 8 à 8 *ter*).

– Les opérations imposables –

Sont imposables les cessions à titre onéreux :

- d'immeubles bâtis ou non bâtis situés en France, à l'exclusion toutefois des immeubles affectés à une exploitation professionnelle en France ;
- de droits immobiliers ;
- d'actions ou de parts de sociétés non cotées à prépondérance immobilière autres que les SICOMI.

– Exonérations –

– *Cessions d'immeubles par des non résidents relevant de l'impôt sur le revenu*

- Les immeubles pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation. Cette exonération est acquise lorsque le cédant remploi l'intégralité de l'indemnité d'expropriation à l'acquisition, la construction, la reconstruction ou l'agrandissement d'un ou plusieurs immeubles dans un délai de douze mois à compter de la date de perception de l'indemnité (CGI, art. 150 U, II-4°) ;
- Les immeubles échangés dans le cadre d'opérations de remembrements ou assimilées (CGI, art. 150 U, 5°) ;
- Les immeubles dont le prix de cession est inférieur ou égal à 15 000 €. Le seuil d'imposition s'apprécie bien par bien et en tenant compte de la valeur en pleine propriété de l'immeuble, de la partie d'immeuble ou des droits relatifs à ces biens (CGI, art. 150 U, II-6°) ;
- Les immeubles détenus depuis plus de quinze ans. Cette exonération résulte de l'application de l'abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième (CGI, art. 150 VC, I) ;
- Les plus-values réalisées par les titulaires de pensions de vieillesse ou d'invalidité qui, au titre de l'avant dernière année précédant celle de la cession, ne sont pas passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune et dont le revenu fiscal de référence n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI, appréciée au titre de cette année (CGI, art. 150 U-III). Cette exonération concerne les ressortissants d'un État membre de la Communauté européenne, de l'Islande, de la Norvège (CGI, art. 244 bis A 1) et les ressortissants d'un État signataire d'une clause de non discrimination (voir cas particulier ci-après).

– Cas particulier

Exonération en faveur de l'habitation en France des personnes physiques non résidentes, ressortissantes d'un État membre de la Communauté européenne, de l'Islande et de la Norvège (CGI, art. 244 bis A 1) ou ressortissantes d'un État signataire d'une clause de non discrimination.

Les personnes concernées peuvent bénéficier de cette exonération aux conditions suivantes :

- il s'agit des deux premières cessions réalisées à partir de 2006. La deuxième cession doit intervenir plus de cinq ans après la première et le contribuable ne doit pas posséder d'autres propriétés en France à cette date ;
- elles ont été fiscalement domiciliées en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque avant la cession ;
- elles ont eu la libre disposition du bien cédé au moins depuis le 1^{er} janvier de l'année précédant celle de la cession.

L'exonération s'applique également aux dépendances immédiates et nécessaires de la résidence.

› Assiette de l'imposition

- Contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu

Les plus-values soumises au prélèvement sont déterminées sans aucune particularité.

- Contribuables non assujettis à l'impôt sur le revenu

Ces plus-values sont déterminées par différence entre :

- le prix de cession du bien ;
- son prix d'acquisition diminué, pour les immeubles bâtis, d'une somme égale à 2 % de son montant par année entière de détention.

› Taux d'imposition

- Personnes physiques et associés personnes physiques de sociétés imposées à l'impôt sur le revenu, résidents :

- dans un État membre de la Communauté européenne ;
- en Islande et en Norvège (pays signataires de l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale)

Les plus-values réalisées par ces personnes sont soumises à un prélèvement de 16 %.

- Personnes physiques et personnes morales non domiciliées dans un de ces États
Sous réserve des conventions internationales, les personnes physiques et les personnes morales qui ne sont pas domiciliées dans un État membre de la Communauté européenne sont soumises à un prélèvement de 33 1/3 % sur les plus-values résultant de la cessions d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions de parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est majoritairement constitué par de tels biens ou droits.

Toutefois, cette disposition n'est pas applicable aux cessions d'immeubles réalisées par des personnes physiques ou des sociétés qui exploitent en France une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou y exercent une profession non commerciale. Ces immeubles doivent être inscrits au bilan ou au tableau des immobilisations de l'exploitation.

Les prélèvements sociaux ne sont jamais dus par les non résidents.

Exemple :

Un contribuable marié, M. Brun, a deux enfants à charge. Il vend en octobre 2007, pour le prix de 200 000 €, une résidence secondaire acquise en décembre 1997 pour 91 500 € dont il a toujours eu la libre disposition. Cet immeuble avait été bâti en 1986. Il est propriétaire de sa résidence principale.

Les honoraires versés à l'agent immobilier en 2007 s'élèvent à 3 050 €.

En mars 2000, le contribuable a fait faire des travaux d'amélioration pour 7 600 € (factures produites).

Les intérêts d'emprunt versés de 1997 à 2002 pour l'acquisition de la résidence secondaire s'élèvent à 5 500 €.

Quelle est la plus-value imposable ?

La revente intervient plus de cinq ans après l'acquisition.

Prix de cession	200 000 €	
- frais de cession	- 3 050 €	
	<u>196 950 €</u>	196 950 €

Prix de revient :		
Prix d'acquisition	91 500 €	
+ Frais d'acquisition (forfait 7,5 %)	6 863 €	
+ travaux d'amélioration	<u>13 725 € ⁽¹⁾</u>	
	112 088 €	- 112 088 €
		= 84 862 €

Abattements :

10 % par année de détention au delà de la cinquième (déc. 97 + 5 = déc. 02)
décembre 2002/décembre 2006 (et non 2007 puisque les fractions
d'année sont négligées) = 4 × 10 % = 40 %

- 33 945 €
<u>50 918 €</u>
- 1 000 €
<u>49 918 €</u>

Imposition globale : 49 918 € × 27 % = 13 478 €

b ▶ Plus-values réalisées sur les biens, cessions de biens meubles

• ¹ Champ d'application

— 1° Personnes imposables —

Les personnes imposables sont les personnes physiques agissant dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, les sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 8 à 8 *ter*) et les copropriétés de cheval de course (CGI, art. 8 *quinquies*).

(1) Forfait de 15 % du prix d'acquisition = 91 500 € × 15 % = 13 725 € supérieur aux frais réels 7 600 €.

– 2° Biens imposables –

Les plus-values réalisées par des personnes qui cèdent des biens meubles (chevaux de course ou de sport, bateaux de plaisance, vins ou eaux de vie reçus en paiement de ferme) sont taxables au taux de 16 % (27 % avec les prélèvements sociaux).

Par exception, les ventes de métaux, d'objets précieux, de valeurs mobilières et droits sociaux sont imposées selon des régimes différents (voir ci-après).

– 3° Biens exonérés –

Sont exonérées les cessions de :

- meubles meublants,
- appareils ménagers,
- voitures automobiles qui ne constituent pas des objets d'art, de collection ou d'antiquité,
- les meubles dont le prix de cession est inférieur ou égal à 5 000 € pour une personne seule, 10 000 € pour un couple.

● ² Détermination de la plus-value imposable

La plus-value imposable est déterminée selon les mêmes principes que pour les *plus-values immobilières*, mais avec *trois différences* :

- Les frais acquittés pour la restauration et la remise en état des biens meubles sont à ajouter au prix de cession pour leur montant réel.
- Prise en compte de la durée de détention des biens
 - Le montant de la plus-value est réduit de 10 % par année de possession au-delà de la deuxième. L'exonération est donc acquise au bout de douze ans.
 - La plus-value brute réalisée lors de la cession d'un cheval de course ou de sport est réduite d'un abattement supplémentaire de 15 % par année de détention comprise entre la date d'acquisition du cheval et la fin de la septième année. Toute année commencée compte pour une année entière.
- Détermination de la plus-value taxable :
L'abattement général de 1 000 € n'est pas applicable.

c » Plus-values de cessions de métaux précieux, bijoux, objets d'art, de collection et d'antiquités

(CGI, art. 150 V *bis* à 150 V *sexies*)

La transmission de certains biens est expressément exonérée

(CGI, art. 150 V *bis* II)

Dans un but de simplification, la taxe est calculée sur le prix de vente et non sur la plus-value réalisée.

Les cessions de biens dont le prix n'excède pas 5 000 € pour une personne seule et 10 000 € pour un couple sont exonérées de plus-value.

Biens cédés	Base d'imposition	Taux
– Or, argent, platine – Bijoux, objets d'arts, de collection et d'antiquité	– Prix de vente – Prix de vente ; mais le cédant peut opter pour le régime général des plus-values sur les biens meubles corporels (V. c). Cette option lui permet de bénéficier, éventuellement, de l'exonération applicable aux biens détenus depuis plus de douze ans. Le cédant doit, dans ce cas, justifier de la date d'acquisition du bien.	– 7,5 % (taxation forfaitaire) + CRDS (0,5 %) – 4,5 % (taxation forfaitaire) + CRDS (0,5 %)

d » Plus-values de cessions de droits sociaux – régime général

(CGI, art. 150-0 A, 150-0 B, 150-0 D et 150-0 E)

Remarque

Les plus-values de cession de titres des sociétés immobilières transparentes (CGI, art. 1655 *ter*), des sociétés à prépondérance immobilière non soumises à l'IS et des parts de fonds de placements immobiliers, relèvent du régime des plus-values immobilières.

• »¹ Plus-values imposables

– 1^o Personnes imposables –

Le régime des plus-values mobilières s'applique aux plus-values réalisées par des personnes physiques dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé.

– 2° Titres concernés –

L'article 150-0 A nouveau du CGI énumère les titres et droits dont la plus-value de cession est susceptible d'être imposée. Il s'agit :

- de la plupart des valeurs mobilières admises aux négociations sur un marché réglementé (actions, obligations et autres titres d'emprunt négociables, certificats d'investissement...);
- des titres non cotés (parts sociales, obligations, parts de fonds communs de créances dont la durée de vie à l'émission est supérieure à cinq ans...);
- de droits démembrés (usufruit ou nue-propriété) de titres imposables;
- de titres représentatifs de droits ou valeurs imposables (CGI, art. 92 B et 92 J).

– 3° Exonérations –

Les cas d'exonérations sont nombreux et soumis à conditions.

Exonérations	Conditions
Actions des SCR	CGI, art. 150-0 1, III-1 bis
Contribuables domiciliés hors de France	CGI, art. 244 bis C
Engagement d'épargne à long terme	CGI, art 163 bis A ; CGI, art. 157, 16°
Parts de FCPR	CGI, art. 163 <i>quinquies</i> B ; CGI, art. 150-0 A, III 1°
Placements en report	CGI, art. 150-0 A, III 6°
Titres acquis dans le cadre de clubs d'investissement	
Titres acquis dans le cadre de l'épargne salariale	CGI, art. 163 bis AA
Titres cédés par le FCP	CGI, art. 150-0 A, III-2
Tires de jeunes entreprises innovantes	CGI, art. 150-0 A, III-7
Titres figurant sur un PEA	CGI, art. 150-0 A, II-2° et 2 bis
Cession au sein du cadre familial : participations excédant 25 %	CGI, art. 150-0 A, I-3

– 4° Opérations imposables –

Seules les opérations emportant *transfert à titre onéreux* (par opposition aux transmissions à titre gratuit : successions ou donations) de la propriété de titres sont susceptibles de donner lieu à imposition sur la plus-value réalisée.

● 2 Calcul de la plus-value (CGI, art. 150-0 D)

– 1° Seuil d'imposition –

Les plus-values de cessions de droits sociaux sont soumis à l'impôt sur le revenu lorsque le montant de ces cessions excède, par foyer fiscal, le seuil de 20 000 € par an.

Toutefois, dans l'hypothèse où un événement exceptionnel survient dans la situation personnelle (invalidité...), familiale (divorce...) ou professionnelle (chômage...) des contribuables, le franchissement de la limite précitée est appréciée par référence à la moyenne des cessions de l'année considérée et des deux années précédentes.

exemple :

le foyer fiscal cède 25 000 € de titres en 2007; il a cédé 4 000 € en 2006 et 7 000 € en 2005.

Le total des cessions de ces trois années est de 25 000 € + 4 000 € + 7 000 € = 36 000 €.

Moyenne des cessions : 36 000 € / 3 = 12 000 €

Le seuil de 20 000 € n'est pas franchi. La plus-value n'est pas imposable.

– 2° Calcul de la plus-value –

*Plus-value imposable = Prix de cession des titres – prix d'acquisition
(ou valeur vénale en cas d'acquisition à titre gratuit)*

• 3 Modalités d'imposition

La plus-value imposable est, sauf exception⁽¹⁾, taxée au taux de 16 % auquel s'ajoutent 10 % de prélèvements sociaux (CSG, CRDS et prélèvement social).

Ce taux est de 11 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion; il est de 9 % dans le département de la Guyane.

Le fait générateur de l'imposition est constitué par la cession à titre onéreux des titres. Les plus-values devront être mentionnées sur une déclaration spéciale. Dans certains cas, la plus-value réalisée peut donner lieu, sur demande, à un report d'imposition (CGI, art. 150-0 C) ou automatiquement, à un sursis d'imposition (plus-values résultant d'opérations d'échanges de titres de sociétés).

(1) Par exemple, le gain net résultant de retraits ou de rachats intervenus sur un PEA avant l'expiration de la deuxième année de son fonctionnement est taxé au taux de 22,5 %.

g r a n d > III



Revenus fonciers

Référence : CGI, articles 14 à 33 *quater*.

a >• Domaine de la catégorie

• >¹ Revenus imposables

Sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers :

- Les revenus des propriétés bâties de toute nature (CGI, art. 14-1^{er} *ter*).

exemple :

maisons, appartements, bureaux.

- Les revenus des propriétés non bâties de toute nature (CGI, art. 14-2°).

exemple :

les étangs.

nota :

les revenus des propriétés bâties ou non bâties ne sont pas imposables dans la catégorie des revenus fonciers lorsqu'ils sont inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle ou commerciale (BIC), d'une exploitation agricole (BA) ou d'une profession non commerciale (BNC).

- Les revenus immobiliers accessoires (CGI, art. 29).

exemple :

location du droit d'affichage, location du droit de chasse.

- Les revenus de bail à construction (CGI, art. 33 *bis*).

Le bail à construction est un contrat par lequel le preneur s'engage à édifier des constructions sur le terrain dont il a la jouissance.

• >² Revenus exonérés

- Sont exonérés (CGI, art. 15 II) les « revenus » en nature (le montant du loyer que pourrait produire l'immeuble s'il était donné en location) des logements (urbains ou ruraux) dont le propriétaire se réserve la jouissance :

- soit personnellement (résidence principale ou secondaire);
- soit en les mettant gratuitement, et sans y être tenu par un contrat de location, à la disposition de tiers⁽¹⁾.

L'exonération ne s'étend pas aux revenus accessoires, comme la location du droit d'affichage.

(1) Deux catégories de revenus fonciers étaient expressément exonérés par l'article 15 du CGI jusqu'en 1983 :
 – les revenus des bâtiments servant aux exploitations rurales (art. 15-I);
 – les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance (art. 15-II).
 L'article 15-I a été abrogé par l'article 22-III de la loi de finances pour 1984.

attention :

les revenus n'étant pas imposables, les charges relatives à ces propriétés ne peuvent être déduites des revenus du contribuable, sauf exception expressément prévue par la loi (Voir « réductions et crédits d'impôt »).

Pour en savoir plus

- Picard (J.-F.) – « La notion de revenus fonciers », première partie, *RJF* 3/90, p. 162; deuxième partie, *RJF* 4/90, p. 238.
- David (C.) – *op. cit.*, p. 469 s.
- Mme Liebert-Champagne, chron. *RJF* 7/88, p. 450.

b » Personne imposable

Si l'immeuble appartient à une *personne physique* : les revenus fonciers sont imposables au nom du propriétaire.

Si l'immeuble appartient à une *société*, deux hypothèses sont envisageables.

• »1 La société est ignorée du droit fiscal

Cette « transparence fiscale » s'applique aux impôts directs et aux droits d'enregistrement.

Tel est le cas des sociétés immobilières qui ont pour objet *unique* :

- soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance;
- soit la gestion de ces mêmes biens;
- soit la location pour le compte d'un ou plusieurs associés de tout ou partie des immeubles ou fractions d'immeubles leur appartenant.

Dans cette situation, codifiée à l'article 1655 *ter* du CGI, les associés sont considérés, sur le plan fiscal, comme *directement* propriétaires des locaux correspondant à leurs droits sociaux et imposés personnellement sur les revenus des immeubles dans la catégorie « revenus fonciers ». Il en est ainsi même si ces sociétés sont constituées sous la forme de sociétés de capitaux, seul importe leur objet.

• »2 La société n'est pas transparente

(Tel est le cas de toutes les sociétés ne répondant pas aux conditions posées par l'article 1655 *ter* du CGI). Deux cas doivent être distingués :

- la société n'est pas passible de l'impôt sur les sociétés. Les associés sont alors personnellement soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie « revenus fonciers » pour la part leur revenant dans les *bénéfices sociaux* déterminés au niveau de la société⁽¹⁾ (CGI, art. 8);

(1) Selon les règles applicables aux revenus fonciers, sous réserve de l'application de l'article 238 bis K du CGI.

$$\text{Revenu net foncier} =$$

$$\text{Revenu brut} - \text{Charges de la propriété énumérées à l'article 31 du CGI}$$

- la société est soumise à l'impôt sur les sociétés :
 - les bénéfices réalisés sont imposés au nom de la société;
 - les bénéfices distribués sont imposés au nom des associés (catégorie RCM).

c >• Détermination du revenu imposable

Le revenu imposable est un revenu net « égal à la différence entre le montant du revenu brut et le total des charges de la propriété » (CGI, art. 28), ces charges étant énumérées (non limitativement), à l'article 31 du CGI.

Les modalités de détermination du revenu net ne sont pas exactement identiques pour les immeubles urbains et pour les immeubles ruraux.

À partir de l'imposition des revenus de 2006, la contribution sur les revenus locatifs (CRL) est supprimée pour les personnes physiques et les sociétés et groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés et dont aucun des membres n'est soumis à cet impôt à la clôture de l'exercice (*Doc. adm. BODGI 5 L-3-06 du 6 déc. 06*).

• >¹ Immeubles urbains

Les immeubles bâtis, quelles que soient leur affectation et leur situation géographique, sont qualifiés d'urbains lorsqu'ils ne font pas partie d'une exploitation agricole. Il en est de même des terrains qui constituent les dépendances de ces constructions.

> Revenu brut

Le *revenu brut* des immeubles ou parties d'immeubles donnés en location est constitué par (CGI, art. 29) :

- le montant des recettes brutes encaissées par le propriétaire –

Loyer en principal, arriérés de loyers et loyers payés d'avance; recettes exceptionnelles comme l'indemnité versée par le locataire pour la remise en état de l'immeuble loué

- augmenté du montant des dépenses incombant légalement au bailleur (*par exemple, le montant des dépenses de réparations autres que locatives*), mais mises contractuellement à la charge du locataire⁽¹⁾, ce qui constitue un supplément de loyer.

(1) La convention par laquelle le locataire paye des charges incombant normalement au bailleur paraît illicite puisque la liste des charges récupérables fixée par décret en Conseil d'État est d'ordre public (art. 1^{er} et 18 de la loi n° 86/1290 du 23-12-1986). En ce sens : C. David, *op. cit.*, note 2887.

Lorsque ces dépenses répondent aux conditions permettant au propriétaire de les déduire de ses charges, elles sont ensuite retranchées du revenu brut pour la détermination du revenu net. Par mesure de simplification, la doctrine administrative ⁽¹⁾ admet que le propriétaire puisse faire purement et simplement abstraction du montant de ces sommes tant en recettes qu'en dépenses.

Remarque

La loi de finances rectificative pour 2004 a supprimé la pratique consistant à porter en revenus les dépenses remboursées, pour leur montant réel ou forfaitaire, par le locataire au propriétaire qui en avait fait l'avance. Ces dépenses incombant normalement au locataire et acquittées par le propriétaire, pouvaient ensuite être retranchées des recettes. L'administration admettait que ces sommes ne soient portées ni en recettes ni en dépenses. Cette compensation, qui intervenait au niveau de la détermination du revenu brut avant même la déduction des charges, pouvait être opérée sans inconvénient. Elle devient désormais obligatoire.

- augmenté des recettes brutes diverses (droits d'entrée et « pas de porte », indemnités d'assurance, subventions de l'ANAH, ...).

Pour en savoir plus

- Picard (J.-F.) – « La détermination du revenu foncier » (le revenu brut), *RJF* 7/91, p. 515.

> Charges de la propriété (CGI, art. 31-I)

– Conditions générales de déduction –

Pour être déductibles, les charges de la propriété doivent :

- se rapporter à des immeubles ou à des parties d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers ;
- avoir été engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu (CGI, art. 13) ;
- avoir été effectivement supportées par le propriétaire ;
- avoir été payées au cours de l'année d'imposition ;
- être justifiées.

– Frais et charges –

Les charges de la propriété déduites pour la détermination du revenu net comprennent :

- les frais de gestion ;
- les frais de procédure, les salaires, charges sociales et fiscales des concierges, les frais de rémunération, honoraire et commission versés à un tiers pour la gestion des immeubles sont déductibles pour leur montant effectif ;
- les autres frais de gestion (frais de correspondance et de téléphone) sont réputés couverts par un forfait fixé à 20 € par local.

(1) Documentation de base 5 D-2218, n° 4 (édition 10-03-1999).

- les primes d'assurances sont déductibles pour leur montant réel, quel que soit le risque couvert;
- les dépenses d'amélioration, de réparation et d'entretien.

Les dépenses d'amélioration sont celles qui ont pour objet d'assurer une meilleure utilisation de l'immeuble et son adaptation aux conditions modernes de vie. Les travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement, qui modifient la structure de l'immeuble, ne sont pas déductibles. Il en est de même des travaux qui affectent la destination de l'immeuble, comme par exemple la transformation de locaux à usage industriel en locaux d'habitation. Les dépenses de réparation et d'entretien ont pour effet de maintenir ou de remettre en état un immeuble. Les travaux ne doivent pas modifier la consistance de l'immeuble ou son agencement, ni accroître sa valeur.

Rappel

La loi SRU (loi n° 2000-1208 du 13 décembre 2000) a instauré le système comptable dit de la « gestion des charges à échoir ». Le budget prévisionnel de l'exercice « n » doit être voté au cours du premier semestre. Les copropriétaires versent au syndicat des provisions égales normalement au quart du budget voté (l'assemblée générale des copropriétaires peut voter un autre quota). Ces provisions sont déductibles (en « n + 1 » au titre de l'année « n ») même si le syndic, en « n », ne débourse pas effectivement les dépenses couvertes par ces provisions. La ventilation définitive des charges de l'année « n » est connue après l'arrêté des comptes, présenté au cours de l'assemblée générale tenue dans les six premiers mois de l'année « n + 1 ».

- Les intérêts et les frais d'emprunt.
- Les taxes foncières et taxes annexes à l'exception des taxes locatives; la contribution sur les revenus locatifs lorsque cette taxe est encore exigible.
- Les dépenses supportées définitivement par le propriétaire pour le compte du locataire. Ces charges, normalement récupérables, mais dont le propriétaire n'a pu obtenir le remboursement au 31 décembre de l'année du départ du locataire, font désormais l'objet d'une déduction spécifique (CGI, art. 3, I-1° *a ter* nouveau - LFR pour 2004).
- Les provisions pour charges de copropriété versées par les copropriétaires-bailleurs. Contrairement au principe général selon lequel sont déductibles les seules **dépenses** effectivement acquittées au cours de l'année civile, la loi de finances rectificative pour 2004 (CGI, art. 31, I-1° *a quater*) autorise, sur la déclaration de l'année « n + 1 », la déduction des **provisions** pour dépenses payées par le bailleur au titre des revenus de l'année « n ».

important :

si seule une partie de l'immeuble est louée, les charges sont déduites au prorata de la partie louée par rapport à l'ensemble de l'immeuble.

- *Sur option, l'amortissement des logements locatifs neufs* : « dispositifs ROBIEN, BESSON, PERISSOL ». (voir ci-dessous.)

- Le dispositif de l'amortissement *Périssol* (CGI, art. 31. I. 1^o f), initialement prévu pour la période du 1^{er} janvier 1996 au 31 décembre 1998, a été prorogé jusqu'au 31 août 1999 pour les logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement lorsque le permis de construire a été délivré avant le 1^{er} janvier 1999 et à condition que la construction des logements soit achevée avant le 1^{er} janvier 2001. La possibilité ouverte par le dispositif *Périssol* était réservée aux contribuables, propriétaires d'un logement neuf situé en France, qui prenaient l'engagement de le louer nu pendant une durée de neuf ans. La location devait prendre effet dans les douze mois suivant l'acquisition de l'immeuble. L'option pour la déduction de l'amortissement est irrévocable. Elle *était* exclusive du bénéfice de la réduction d'impôt pour investissement locatif (CGI, art. 199 *nonies* à 199 *decies* D) ou pour investissement Outre-mer (CGI, art. 199 *undecies*). Le taux d'amortissement est fixé à 10 % du prix d'acquisition ou de construction du logement pour chacune des quatre premières années; 2 % de ce prix pour chacune des vingt années suivantes (soit un taux d'amortissement de 80 %). Lorsque le contribuable opte pour l'amortissement au titre des revenus fonciers, les dépenses ultérieures de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration portant sur ces mêmes logements sont également déductibles sous forme d'amortissement. Le taux d'amortissement de ces dépenses est de 10 % de leur montant pour les quatre premières années puis 2 % pour les vingt années suivantes en ce qui concerne les dépenses de reconstruction et d'agrandissement; il est de 10 % des dépenses d'amélioration pendant dix ans.
- Le dispositif *Besson* (CGI, art. 31. I. 1^o g), entré en vigueur le 1^{er} janvier 1999, met en place un statut permanent de bailleur privé. Les logements concernés sont identiques à ceux prévus pour l'amortissement *Périssol*. Toutefois, contrairement au régime *Périssol*, le bénéfice de l'avantage fiscal est réservé aux investissements réalisés en vue de la location à usage d'habitation principale du locataire pendant neuf ans. Cette location doit, en outre, répondre à des conditions tenant au montant des loyers et aux ressources du locataire. Les plafonds de ressources sont révisés chaque année au 1^{er} janvier (CGI, ann III art. 2 *duodécies*).

Pour en savoir plus

- Picard (J.-F.) – « La détermination du revenu foncier (les charges déductibles) », *RJF* 7/92, p. 450.

À noter : Dispositifs PERISSOL – BESSON – ROBIEN – BORLOO

Périssol (logements neufs) : 1^{er} janvier 1996 – 31 août 1999; amortissement
 Besson « ancien » : 1^{er} janvier 1999 – 30 septembre 2006 ; déduction forfaitaire
 Besson « neuf » : 1^{er} janvier 1999 – 2 avril 2003; amortissement
 Robien (logements neufs) : depuis le 1^{er} janvier 2003 (réhabilitation : 3 avril 2003);
 amortissement
 Robien classique : investissements réalisés avant le 1^{er} septembre 2006.
 Robien recentré : investissements réalisés à compter du 1^{er} septembre 2006.
 Borloo ancien : baux conclus à compter du 1^{er} octobre 2006.
 Borloo neuf : immeubles neufs construits à compter du 1^{er} septembre 2006.

Sur option (irrévocable), l'amortissement des logements neufs : Amortissement « **PERISSOL** » - Loi portant DDOEF du 12 avril 1996

Le dispositif de l'amortissement *Périssol* (CGI, art. 31-1-1° f), initialement prévu pour la période du 1^{er} janvier 1996 au 31 décembre 1998, a été prorogé jusqu'au 31 août 1999 pour les logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement, lorsque le permis de construire a été délivré avant le 1^{er} janvier 1999 et à condition que la construction des logements soit achevée avant le 1^{er} janvier 2001.

La possibilité ouverte par le dispositif *Périssol* était réservée aux contribuables, propriétaires d'un logement neuf situé en France, ainsi qu'aux membres des sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés (SCI, SCPI), qui prenaient l'engagement de le louer nu pendant une durée de neuf ans. La location devait prendre effet dans les douze mois suivant l'acquisition de l'immeuble.

Les investisseurs ne peuvent plus se placer sous ce régime au titre de leurs nouvelles acquisitions. Mais les effets de l'amortissement *Périssol* perdurent puisque le taux de l'amortissement est de 10 % du prix de revient du logement pour chacune des quatre premières années, puis de 2 % au cours des vingt années suivantes (soit, un amortissement total de 80 %).

De plus, les logements placés sous ce régime ouvrent droit à l'amortissement :

- des dépenses de reconstruction et d'agrandissement dans les mêmes conditions que l'investissement initial, à condition de souscrire un nouvel engagement de location pour neuf ans ;
- des dépenses d'amélioration (sans nouvel engagement). L'amortissement est de 10 % des travaux pendant dix ans.

Corrélativement à ce dispositif :

- la déduction forfaitaire pouvant être pratiquée sur les revenus fonciers afférents à ces biens est abaissée de 14 à 6 % ;
- le plafond d'imputation des déficits fonciers sur le revenu global est porté à 15 300 € pour les propriétaires qui constatent un déficit sur au moins un immeuble faisant l'objet de la déduction au titre de l'amortissement *Périssol*.

Sur option irrévocable, logements anciens : Dispositif **BESSION ancien** (loi de finances pour 1999)

L'option pour le dispositif *Besson* ancien (CGI, art. 31-1-1°-e) s'applique aux baux conclus du **1^{er} janvier 1999 au 30 septembre 2006**, quelle que soit la date d'acquisition du logement.

L'option est possible sous les conditions suivantes :

- le propriétaire personne physique doit s'engager à louer le logement nu pendant six ans, à titre de résidence principale. Si la propriété du logement appartient à une société immobilière non soumise à l'impôt sur les sociétés, la société doit prendre l'engagement de location pendant six ans. Le titulaire des parts doit, lui-même, s'engager à les conserver pendant la même période ;
- le propriétaire doit s'engager à respecter des conditions tenant au montant des loyers et aux ressources du locataire ;
- le locataire doit être une personne autre qu'un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant du propriétaire, ou encore une personne occupant déjà les locaux à quelque titre que ce soit.

Le dispositif *Besson* ancien permet au propriétaire de bénéficier d'une déduction forfaitaire pour frais de 40 % pendant les six premières années de location. La loi de finances pour 2006 a réduit le taux de déduction forfaitaire à 26 % à compter de l'imposition des revenus perçus en 2006.

Si la condition de loyer demeure remplie, l'application du taux majoré sera prorogée par période de trois ans en cas de poursuite ou de renouvellement du bail avec le même locataire. En cas de conclusion d'un bail avec un nouveau locataire après l'expiration du délai de

six ans, le taux de 40 % s'appliquera pour une nouvelle période de six ans, dans la mesure où toutes les conditions perdurent.

Le non-respect des engagements entraîne la remise en cause de la déduction au taux majoré, sauf si la rupture de l'engagement ou la cession du logement ou des parts sociales est dû au décès, à l'invalidité ou au licenciement du contribuable ou de l'un des époux.

Toutefois, la location peut être interrompue pendant la période initiale de six ans et à l'issue d'une période de trois ans, afin de mettre le logement à la disposition d'un ascendant ou d'un descendant du propriétaire du logement. Pendant cette période, qui ne peut excéder neuf ans, le taux de la déduction pour frais est de 14 %.

Sur option irrévocable, l'amortissement des logements neufs : Amortissement **BESSON** **neuf** (L. de finances pour 1999)

Le dispositif *Besson* (CGI, art. 31.I.1° g) s'applique aux logements suivants :

- logements acquis entre le 1^{er} janvier 1999 et le 2 avril 2003, neufs ou en l'état futur d'achèvement ou après réhabilitation par le vendeur (dès lors que leur acquisition entre dans le champ d'application de la TVA) ;
- locaux précédemment affectés à un usage autre que l'habitation, acquis entre le 1^{er} janvier 1999 et le 2 avril 2003, et transformés en logement ;
- immeubles construits par le loueur, qui ont faits l'objet de la déclaration d'ouverture de chantier entre le 1^{er} janvier 1999 et le 2 avril 2003 ;
- locaux inachevés acquis entre le 1^{er} janvier 1999 et le 2 avril 2003.

Contrairement au régime *Périssol*, le bénéfice de l'avantage fiscal est réservé aux investissements réalisés en vue de la location à usage d'habitation principale du locataire pendant neuf ans. La location doit prendre effet dans les douze mois suivant l'acquisition ou l'achèvement. Elle doit être continue et effective. Cette location doit, en outre, répondre à des conditions tenant au montant des loyers et aux ressources du locataire. Les plafonds de ressources sont révisés chaque année au 1^{er} janvier (CGI, ann. III, art. 2 *duodécies*). À l'issue de la période de neuf ans, les conditions du dispositif restant remplies, l'engagement de location peut être prorogé pour trois ou six ans (BOI 5 D-4-99).

Les possibilités d'amortissement sont moins avantageuses que précédemment, puisque limitées à 50 % du prix d'acquisition du logement, soit 8 % les cinq premières années et 2,5 % chacune des quatre, sept ou dix années suivantes.

Les dépenses d'amélioration sont déductibles sous la forme d'un amortissement à raison de 10 % par an durant dix ans.

Les travaux de reconstruction ou d'agrandissement sont déductibles sous la forme d'un amortissement (8 % les cinq premières années, 2,5 % chacune des quatre, sept ou dix années suivantes), à condition de prendre un nouvel engagement de location pour neuf ans à compter de la date d'achèvement des travaux.

La rupture des engagements entraîne la reprise de l'avantage fiscal accordé, sauf en cas de :

- décès, invalidité ou licenciement du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune ;
- mariage, divorce ou séparation, si le nouveau foyer fiscal demande la poursuite du dispositif.

Corrélativement à ce dispositif :

- la déduction forfaitaire pouvant être pratiquée sur les revenus fonciers afférents à ces biens est abaissée de 14 à 6 % ;
- le plafond d'imputation des déficits fonciers sur le revenu global est porté à 10 700 € pour les propriétaires qui constatent un déficit sur au moins un immeuble faisant l'objet de la déduction au titre de l'amortissement *Périssol*. Ce plafond est porté à 15 300 € si le contribuable détient également un immeuble *Périssol* pour lequel un dispositif est constaté.

Sur option : Amortissement des logements neufs ou assimilés ou anciens réhabilités donnés en location : amortissement **ROBIEN**

Le régime ROBIEN se substitue au régime de l'amortissement « BESSON neuf » qui a pris fin le 2 avril 2003.

Remarque : Sous certaines conditions, les associés de certaines sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) peuvent également bénéficier de cette même déduction pour certaines souscriptions en numéraire réalisées depuis le 3 avril 2003 (CGI, art. 31 bis).

La déduction au titre de l'amortissement s'applique uniquement aux investissements réalisés à compter du 3 avril 2003 qui portent sur :

- l'acquisition de logements neufs ;
- l'acquisition de logements en l'état futur d'achèvement ;
- l'acquisition de logements qui ont fait l'objet de la part du vendeur de travaux de transformation et de réhabilitation ;
- l'acquisition de locaux inachevés ;
- les logements que le contribuable fait construire ;
- l'acquisition de locaux affectés à un usage autre que l'habitation en vue de leur transformation en logements ;
- l'acquisition de logements ne satisfaisant pas aux caractéristiques de décence en vue de leur réhabilitation.

La déduction au titre de l'amortissement est subordonnée à un engagement de location nue à usage de résidence principale du locataire pendant une durée de neuf ans.

Le loyer mensuel au mètre carré ne doit pas excéder, pendant toute la durée couverte par l'engagement de location, un plafond qui varie en fonction de la zone dans laquelle se situe l'immeuble donné en location (CGI, ann. III, art. 2 *terdecies* A).

Toutes ces conditions étant remplies, le prix d'acquisition ou de revient du logement (CGI, ann. III, art. 2 *novodecies* et 2 *novodecies* A) peut être amorti pendant une durée de neuf ans. La déduction est égale à 8 % de la base les cinq premières années et à 2,5 % de cette base les quatre années suivantes. À l'issue de cette période de neuf ans, en cas de poursuite, de reconduction ou de renouvellement du contrat de location avec le même locataire ou même en cas de changement de titulaire du bail, le contribuable peut continuer à bénéficier, par période de trois ans et dans la limite de six ans, d'une déduction au titre de l'amortissement au taux de 2,5 %.

Le propriétaire a également la possibilité d'amortir les dépenses de reconstruction et d'agrandissement du logement. Le taux de la déduction est de 8 % les cinq premières années et 2,5 % les quatre années suivantes. Le bénéfice de la déduction peut être prorogé dans les mêmes conditions que celles applicables à l'investissement initial.

Les dépenses d'amélioration engagées par le propriétaire placé sous le régime ROBIEN doivent être obligatoirement amorties au taux de 10 % du montant de la dépense pendant dix ans.

Le non respect des conditions auxquelles est subordonné l'amortissement entraîne, sauf exception (invalidité de l'un des époux soumis à imposition commune, licenciement ou décès), la remise en cause de l'avantage fiscal.

remarque :

les charges de la propriété énumérées à l'article 31 du CGI ne sont pas limitatives, puisque la définition générale du revenu est donnée par l'article 13-1 du CGI dans les termes suivants :

« Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut [...] sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu ».

● >² Immeubles ruraux

Sont qualifiés d'immeubles ruraux les terrains affectés à une exploitation agricole, et les terrains non bâtis (à l'exclusion des terrains à bâtir) même situés dans une ville.

› Revenu brut

– Ce sont toutes les sommes encaissées à quelque titre que ce soit par le bailleur –

Les revenus des bâtiments d'exploitation et ceux tirés de la location de la maison d'habitation du fermier incluse dans l'exploitation sont également imposables.

En contrepartie, les charges relatives à ces bâtiments sont déductibles.

– augmentées des recettes qu'auraient pu produire les propriétés non affectées à l'habitation, dont le propriétaire se réserve la jouissance (comparer avec les immeubles urbains). Les recettes sont constituées par la valeur locative annuelle des propriétés.

Les droits de pêche et (sous certaines conditions) de chasse sont également imposables;

Revenu imposable global par foyer fiscal

Somme algébrique de l'ensemble des revenus des immeubles urbains
(ET) (OU)

Somme algébrique de l'ensemble des revenus des immeubles ruraux

Résultat > 0 : Revenu net total imposable dans la catégorie « revenus fonciers »

Résultat < 0 : Voir règles particulières d'imputation des déficits fonciers.

– augmentées des dépenses incombant normalement au propriétaire et mises contractuellement à la charge du locataire;

› Charges

En sus des charges mentionnées sous la rubrique « propriétés urbaines », sont déductibles :

- les primes d'assurance (qui ne sont plus comprises dans la déduction forfaitaire de 14 %);
- les dépenses d'amélioration non rentables (ne se traduisant pas par une augmentation du fermage), afférentes aux éléments autres que les locaux d'habitation et les terrains.

d >• Cas particulier : le régime « micro foncier » (CGI, art. 32)

Les foyers fiscaux qui disposent de revenus fonciers *annuels* bruts n'excédant pas 15 000 €, sont placés de plein droit sous le régime « micro foncier » mis en

place à compter des revenus de l'année 1997. Les *charges* sont forfaitairement évaluées à 40 % du montant brut, sans qu'il soit possible au contribuable de justifier de charges supérieures à cette base. Par suite, les redevables qui envisagent d'engager des travaux importants ont la possibilité d'opter pour le régime réel des revenus fonciers en souscrivant une déclaration de revenus fonciers. Cette option est irrévocable pendant trois ans.

Le régime « micro foncier » ne s'applique pas si l'un des membres du foyer fiscal est propriétaire d'au moins un immeuble bénéficiant d'un régime particulier (monuments historiques, immeubles possédés en nue-propriété; immeubles en secteur sauvegardé ou en zone franche urbaine; logements au titre desquels est pratiqué la déduction forfaitaire de 25 % de 60 % ou bénéficiant de la déduction de l'amortissement des logements neufs; parts de SCI non dotées de la transparence fiscale.

g r a n d > IV



Revenus de capitaux mobiliers

Les capitaux mobiliers sont définis comme l'ensemble des placements effectués auprès de personnes morales ou physiques et représentés par des droits incorporels mobiliers. ■

Les revenus tirés des investissements en capitaux mobiliers peuvent se diviser en deux catégories principales :

- les produits de placements à revenu variable : revenus des actions et parts sociales et revenus assimilés distribués par des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ;
- les produits de placements à revenu fixe : revenus des créances, dépôts, cautionnements, comptes courants, revenus des obligations.

Les revenus de *valeurs mobilières étrangères* font l'objet d'une attention particulière du législateur.

Pour chaque catégorie :

$$\begin{array}{c} \text{Revenu net} = \text{Produits bruts perçus} - \text{Charges payées} \\ \longleftrightarrow \\ \text{au cours de l'année d'imposition} \end{array}$$

$$\text{Revenu imposable} = \text{Revenu net} - \text{Abattement}$$

a • Revenu brut : produits bruts perçus imposables

Certains produits d'épargne sont exonérés pour des raisons sociales ou économiques. Ils n'ont pas à être déclarés. Il s'agit, par exemple (l'énumération complète et les conditions auxquelles sont soumises les exonérations se trouvent à l'article 157 du CGI) :

- des intérêts des sommes inscrites sur les comptes et les plans d'épargne logement,
- des rémunérations des sommes versées sur un livret d'épargne populaire,
- des produits de placements effectués dans le cadre d'un plan d'épargne en vue de la retraite,
- des produits d'un plan d'épargne en action,
- des produits de placements sur un Livret de développement durable.

Le régime fiscal des revenus taxables varie selon leur caractère variable ou fixe.

• ¹ Première catégorie : les produits de placement à revenu variable (CGI, art. 108 à 115 A, 158 bis, 158 quater, 158 ter)

En contrepartie de son apport, l'apporteur reçoit des titres qui lui confèrent la qualité d'associé. Au début de chaque exercice, l'assemblée générale des actionnaires fixe le montant des bénéfices attribués à chaque associé (dividende), après avoir approuvé les comptes de l'exercice passé et constaté l'existence de sommes distribuables. De ce fait, ce dividende est aléatoire et variable.

Ces revenus sont normalement pris en compte dans le revenu global.

Toutefois, pour les dividendes perçus à compter du 1^{er} janvier 2008, les contribuables peuvent opter pour un prélèvement forfaitaire au taux de 18 %. Ce prélèvement n'ouvre pas droit à l'abattement de 40 % (voir ci-dessous), ni à l'abattement fixe annuel. L'octroi du crédit d'impôt est également exclu.

En pratique, l'option n'a d'intérêt que pour les contribuables relevant de la dernière tranche du barème de l'impôt sur le revenu et percevant un montant significatif de dividendes.

En principe, les revenus de placement à revenu variable sont constitués par l'excédent du produit brut sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation des produits imposables (frais de garde des titres, frais d'encaissement des coupons...). Toutefois, depuis le 1^{er} janvier 2006, les revenus distribués par certaines sociétés ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés (par exemple, les sociétés établies en France relevant de plein droit de l'IS) sont retenus pour le calcul de l'impôt pour 60 % de leur montant. Cet abattement de 40 % s'applique sur le montant brut des revenus distribués éligibles, déduction faite des seuls frais d'encaissement.

Les placements à revenu variable ouvrent également droit à un crédit d'impôt plafonné à 115 € (230 € pour un couple).

● ² Deuxième catégorie : les produits de placement à revenu fixe

› Principaux produits

Les produits de placements à revenu fixe sont caractérisés par leur diversité. On peut citer les produits suivants :

– Obligation –

Produits	Taux
Obligations, titres participatifs, effets publics et titres d'emprunt négociables (CGI, art. 118-1°) émis :	
– avant le 1 ^{er} janvier 1965	12 %
– à compter du 1 ^{er} janvier 1965	10 %
Lots et primes de remboursement (CGI, art. 118-2°) afférents à des valeurs émises :	
– avant le 1 ^{er} janvier 1986	12 %
– à compter du 1 ^{er} janvier 1986	10 %
Produits de bons de caisse émis à compter du 1 ^{er} janvier 1986	10 %

Titre négociable émis par une société de capitaux en contrepartie d'un prêt. Chaque obligataire se trouve dans la situation d'un prêteur titulaire d'un revenu indépendant des résultats de l'exercice.

– Créance –

Droit pour un créancier d'exiger de son débiteur la remise d'une somme d'argent et de percevoir les intérêts jusqu'au remboursement de la somme prêtée.

– Bons du Trésor et bons assimilés –

Titres de créance sur le Trésor public délivrés en contrepartie d'un prêt à court terme.

– Dépôt –

Somme d'argent confiée à un établissement financier, productive d'intérêts lorsque le remboursement est à échéance fixe.

Comptes courants, cautionnements, bons de capitalisation, bons de caisse, etc.

› Imposition

Le régime fiscal est complexe puisque :

- Certains produits de placements à revenu fixe font l'objet d'une *retenue à la source*. Dans ce cas, la retenue s'impute sur l'impôt dû par le foyer fiscal ;
- D'autres produits supportent, de *plein droit*, un *prélèvement forfaitaire*, libératoire de l'impôt sur le revenu. Mais les bénéficiaires de ces produits peuvent *renoncer* à ce prélèvement s'ils jugent l'imposition au taux progressif plus avantageuse ;

- À l'inverse, les contribuables qui ne sont pas soumis de plein droit au prélèvement libératoire peuvent, pour certains produits, *opter* pour cette *imposition forfaitaire*;
- Retenue à la source et prélèvement libératoire – de plein droit ou sur option – peuvent se *cumuler*. Dans ce cas, la retenue à la source est normalement imputée sur le prélèvement;
- Enfin, certains produits peuvent être intégrés aux autres revenus du contribuable dans la catégorie « revenus de capitaux mobiliers », *sans avoir supportés de prélèvement à la source ni de prélèvement obligatoire*.

– Prélèvement à la source –

Font l'objet d'une retenue à la source (CGI, art. 119 *bis* I et 132 *bis*) :

- les revenus d'obligations (et autres titres d'emprunt négociables) émis avant le 1^{er} janvier 1987;
- les lots et les primes de remboursement mentionnés aux articles 118-2^o et 238 *septies* B-I du CGI attachés aux revenus d'obligations ci-dessus;
- les produits de bons de caisse.

La retenue à la source est effectuée sur le montant brut des produits qui en relèvent. La retenue à la source constitue, en principe, une perception anticipée à valoir sous la forme d'un crédit d'impôt d'un égal montant. Ce crédit est :

- imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire,
- remboursé dans la mesure où il excède le montant de l'impôt sur le revenu.

remarque :

Lorsque les revenus soumis au prélèvement libératoire ont supporté la retenue à la source, celle-ci s'impute sur le prélèvement.

– Prélèvement libératoire ⁽¹⁾ (CGI, art. 125 A) –

- D'office (il est toujours possible d'y renoncer)
 - bons du Trésor,
 - bons d'épargne des PTT ou de La Poste,
 - versement en compte sur livrets,
 - etc.
- Sur option, au plus tard lors de l'encaissement des revenus
 - obligations,
 - bons de caisse émis par les banques,
 - créances, dépôts, cautionnements,
 - PEP, en cas de retrait de moins de 8 ans après leur ouverture,
 - etc.

Le prélèvement obligatoire n'est possible que pour les valeurs non indexées et qui ne sont prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable

(1) Le prélèvement obligatoire est opéré par l'établissement payeur au moment du versement des produits, qui échappent ainsi à l'imposition au taux progressif.

d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou d'une profession non commerciale.

Le taux du prélèvement varie en fonction de la nature des produits de placements. Par exemple :

Produits de placements	Taux de prélèvement ⁽¹⁾
Créances, dépôts et cautionnements	27 %
Bons de capitalisation, assurance vie ⁽²⁾	de 17,5 % à 45 % (bénéficiaire connu)
Bons du Trésor	27 %
Obligations	27 %
PEP	de 27 % à 46 %

– Impôt sur le revenu –

À ce niveau, le revenu brut est constitué du revenu encaissé plus, éventuellement, le crédit d'impôt qui correspond à l'impôt retenu par l'organisme payeur;

● ³ Troisième catégorie : les revenus mobiliers étrangers

Les bénéfices réalisés en France par des sociétés étrangères sont réputés être distribués à des associés domiciliés à l'étranger (preuve contraire possible).

La nationalité d'une société est principalement déterminée par le lieu d'établissement de son siège social.

De tels bénéfices sont soumis à la retenue à la source au taux de 25 % (sauf application des conventions internationales). Les revenus de valeurs mobilières provenant de l'étranger sont imposés en France si le bénéficiaire y est domicilié. Pour chacune des trois catégories, après avoir déterminé le *revenu brut*, il convient de déterminer le *revenu net*.

b • Revenu net

$$\text{Revenu net} = \text{Revenu brut (tel qu'arrêté ci-dessus)} - \text{Charges}$$

- (1) Compte tenu de la contribution sociale généralisée de 8,2 %, du prélèvement social de 2 % et de la contribution au remboursement de la dette sociale de 0,5 % et 0,3 % pour la contribution additionnelle.
- (2) Les produits acquis ou constatés à compter du 1^{er} janvier 1998 sur des contrats d'assurance vie et de bons de capitalisation d'une durée au moins égale à 8 ans (6 ans pour ceux souscrits avant le 1^{er} janvier 1990) sont, sauf exceptions tenant à la date des versements, soumis à l'impôt sur le revenu, lors du dénouement du contrat, après application d'un abattement de 4 600 € (célibataires, veufs ou divorcés) ou de 9 200 € (couples mariés). Sur option, ces produits peuvent être soumis à un prélèvement obligatoire au taux de 18,5 % (avec les contributions sociales).

Les *charges* sont communes aux trois catégories de revenus de capitaux mobiliers.

Ne sont pas déductibles :

- les frais relatifs aux revenus ayant supporté le prélèvement libératoire;
- les frais portant sur des revenus exonérés;
- les frais afférents à des revenus de créances.

Les charges sont des frais réels (aucune déduction forfaitaire n'est admise dans cette catégorie) et justifiées nécessités pour l'acquisition ou la conservation du revenu (ex. : frais de garde de titres, primes d'assurance de valeurs mobilières).

C » Revenu imposable à l'impôt sur le revenu

Produits n'ayant pas fait l'objet d'un prélèvement libératoire.

Revenu imposable = Revenu net (tel qu'arrêté ci-dessus) – Abattement (pour certains produits)

L'abattement, commun aux revenus d'actions et produits d'obligations, est de :

- 2 440 € pour les couples mariés soumis à imposition commune,
- 1 220 € pour les célibataires, veufs, divorcés et pour les époux soumis à une imposition séparée.

Toutefois, l'abattement ne s'applique pas (jusqu'au 31/12/2004) sur : les dividendes d'actions de sociétés non cotées et parts de SARL, EARL, lorsque leur bénéficiaire détient directement ou indirectement, plus de 35 % du capital de la société distributrice; les revenus des actions souscrites avec le bénéfice de la réduction d'impôt ouverte aux investissements réalisés dans les DOM-TOM. Les dividendes distribués aux associés dont le revenu net imposable dépasse 47 131 € (célibataire, veuf, divorcé) et 94 262 € (couples soumis à imposition commune) ouvrent droit à un abattement réduit de 50 %. Cette limitation est supprimée à compter de l'imposition des revenus de 2003 (L. 2002-1575 du 30 décembre 2002, art. 6).

g r a n d > V



Bénéfices industriels et commerciaux (BIC)

> A

Introduction

• >¹ Définition

Les revenus tirés de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, sont taxés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Ainsi relèvent de cette catégorie :

- les personnes physiques,
 - les associés des sociétés de personnes exerçant une activité professionnelle.
- Le bénéfice taxable est un bénéfice net de toutes les charges engagées dans l'intérêt de l'entreprise. Sous réserve de remplir les conditions légales, le bénéfice peut échapper totalement ou partiellement à l'impôt sur le revenu.

• >² Régimes d'incitations fiscales

On trouve principalement un dispositif légal permettant aux entreprises nouvelles d'être exonérées totalement ou partiellement d'Impôt sur le Revenu et un autre concernant le régime des entreprises adhérentes de centre de gestion agréée.

> L'article 44 *sexies* du CGI

Afin de favoriser la création d'entreprises nouvelles, le législateur a prévu que, sous le respect de certaines conditions, les bénéfices réalisés ne soient pas imposés. Ces mesures sont également applicables aux sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés et exerçant une activité éligible.

– Conditions –

- l'activité doit être commerciale, industrielle ou artisanale;
- l'activité non commerciale relevant du régime fiscal BNC est retenue si elle est exercée en zone de revitalisation rurale ou si elle relève de l'impôt sur les sociétés
- l'entreprise doit être réellement nouvelle (et ne pas être créée à la suite d'une restructuration, extension d'activités pré-existantes ou d'une reprise d'une activité exercée);
- l'entreprise doit être soumise à un régime réel d'imposition;
- si l'entreprise est une société, le capital ne doit pas être détenu directement ou indirectement pour plus de 50 % par d'autres sociétés.

– Avantages : exonération –

- de 100 % pour les bénéfices réalisés les 24 premiers mois; (ou jusqu'au terme du 47^e mois suivant celui de leur création pour les entreprises créées dans les zones de revitalisation rurale) ;
- de 75 % pour les bénéfices réalisés les 12 mois suivants ;
- de 50 % pour les bénéfices réalisés du 37^e au 48^e mois ;
- de 25 % pour les bénéfices réalisés entre le 49^e et le 60^e mois.

remarque :

cette exonération bénéficie également aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. La loi de Finances pour 2003 proroge pour 5 ans (jusqu'au 31 décembre 2009), le dispositif prévu à l'article 44 *sexies* du CGI. Les activités de location d'établissements industriels et commerciaux munis de mobilier et de matériel sont éligibles au dispositif si l'immeuble est situé dans une zone de revitalisation rurale.

À compter du 1^{er} janvier 2007 et jusqu'au 31 décembre 2009, les entreprises créées pendant cette période doivent répondre à d'autres conditions pour satisfaire au régime de faveur.

En effet, le siège social et les moyens d'exploitation doivent être situés dans des zones géographiques précises telles que :

- les zones « d'aides à finalité régionale »
- les zones de revitalisation rurale et urbaine

Il convient de préciser que ce régime est applicable aux activités non commerciales développées par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés à la condition supplémentaire qu'elles emploient un effectif de 3 salariés au moins à la clôture de chacun des cinq exercices.

L'exonération concerne le bénéfice et les plus-values. Pour les entreprises créées à compter du 1^{er} janvier 2000, le bénéfice exonéré ne peut dépasser 200 000 € (avantage en impôt) par période de 36 mois.

Pour les entreprises relevant du régime BIC, le cumul d'abattement est possible avec d'autres abattements.

> **L'article 44 *undecies* du CGI (Pôles de compétitivité)**

À compter du 1^{er} janvier 2005, les entrepreneurs individuels comme les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent prétendre à des avantages fiscaux dès lors que certaines conditions soient respectées :

- participation à un projet de recherche et de développement agréé par les services de l'État ;
- implantation dans une zone de recherche et de développement (Pôles de compétitivité délimités par décret ministériel).

Avantages : exonération :

- de 100 % des bénéfices pendant 36 mois suivis ;
- de 50 % pendant 24 mois.

Ce régime permet de bénéficier d'une exonération totale ou partielle de 5 années de résultats bénéficiaires au titre d'une période maximale de 120 mois.

Les produits non concernés par la réalisation de projets de recherche et de développement sont exclus du régime de faveur.

L'avantage procuré par les exonérations (fiscalité BIC et impôts locaux) est plafonné à 200 000 € par période de trois exercices fiscaux (règle européenne des « minimis »). Il ne peut se cumuler avec d'autres régimes d'exonération d'impôt sur le revenu sauf le crédit d'impôt recherche.

› L'article 44 *octies* du CGI

Les entreprises installées dans des zones foncières urbaines peuvent être exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés pendant cinq ans puis faire l'objet d'un abattement dégressif pendant 9 ou 3 ans selon que le nombre de salariés est inférieur ou non à 5.

Les conditions à réunir sont les suivantes :

- être implanté sur la zone franche entre le 1^{er} janvier 2006 et le 31 décembre 2011 (zones créées en 1996, 2003 et 2006) ;
- exercer une activité industrielle, commerciale, artisanale, non commerciale, locations d'immeubles professionnels munis de leurs équipements ;
- pour celles implantées ou créées à compter du 1^{er} janvier 2006, réaliser un chiffre d'affaires inférieur à 10 M€ ou total du bilan inférieur à 10 M€, employant moins de 50 salariés et non détenues à 25 % ou plus par d'autres entreprises de plus de 250 salariés dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 M€ ou un total bilan supérieur à 43 M€.

Avantages : exonération d'impôt sur les bénéfices régulièrement déclarés

- de 100 % des bénéfices pendant 60 mois courant ;
- de 60 %, 40 %, 20 % sur les bénéfices réalisés au cours des 3 périodes suivantes de 12 mois ;
- et pour les entreprises dont l'effectif salarié est inférieur à 5 constaté au cours de la dernière période bénéficiant de l'exonération totale ou partielle l'abattement dégressif s'élève à 60 %, 40 %, 20 % des bénéfices réalisés respectivement au cours des cinq premières de la 6^e, 7^e ou de la 8^e ou 9^e suivant la période d'exonération totale.

Le bénéfice exonéré ne peut excéder par période de 12 mois, un montant de 100 000 €.

› L'article 44 *sexies*-OA du CGI (Jeunes Entreprises Innovantes)

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004 et pour les petites et moyennes entreprises créées depuis moins de huit ans qui engagent au cours de chaque exercice des dépenses de recherche et de développement représentant au moins 15 % de leurs charges totales et représentant les conditions suivantes :

- entreprise réellement nouvelle au sens de l'article 44 *sexies* du CGI ;
- en cas de mise en place de société, celle-ci doit être détenue de manière

continue à hauteur de 50 % par des personnes physiques ou des sociétés de capital risque ou des associations.

À compter du 1^{er} janvier 2008, le régime est appliqué aux jeunes entreprises universitaires (valorisation des travaux universitaires) qui ne sont pas soumises à la condition concernant les dépenses de recherche.

Avantages : exonération :

- de 100 % des bénéfices des trente-six mois ;
- de 50 % des bénéfices des vingt-quatre mois suivants ;
- plafonnée à 200 000 € par période de trois exercices fiscaux.

► Le centre de gestion agréé

Dans le but de favoriser la « transparence fiscale », les entreprises commerciales, industrielles ou artisanales soumises à l'impôt sur le revenu peuvent adhérer à des centres de gestion agréés. Elles bénéficient ainsi, sous réserve de déterminer leur bénéfice selon le régime réel d'imposition, de la dispense de l'application de la majoration de 25 % à la base d'imposition du revenu professionnel soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Dans certaines conditions, les très petites entreprises bénéficiant d'une réduction d'impôt sur le revenu.

● ►³ Domaine de la catégorie BIC

La définition fiscale du bénéfice industriel et commercial est plus large que la notion retenue par le code de commerce. En effet ce revenu catégoriel concerne les entreprises industrielles, commerciales, artisanales (CGI, art. 34). Il vise également par détermination de la loi le bénéfice provenant de la location d'un immeuble aménagé (CGI, art. 35)⁽¹⁾.

La définition fiscale du bénéfice industriel et commercial a un caractère attractif : les activités agricoles ou libérales seront taxées dans cette catégorie si elles sont complémentaires de l'activité commerciale, industrielle ou artisanale (CGI, art. 155).

● ►⁴ Personnes imposables

Les personnes soumises à l'impôt dans cette catégorie sont les suivantes :

— Personnes physiques —

Les personnes physiques exploitant une entreprise individuelle (fonds de commerce...).

— Associés —

Les associés des sociétés de personnes (SNC...) soumis à l'impôt sur le revenu.

(1) Sur la notion d'établissement muni de matériel (CE 29-1-1992 R/JF 3/92 n° 287).

attention :

les SARL peuvent opter (dans les statuts ou ultérieurement) pour le régime fiscal des sociétés de personnes si deux conditions sont réunies :

- l'activité doit être industrielle, commerciale, artisanale ou agricole;
- les associés sont parents en ligne directe, ou frères et sœurs, ainsi que les conjoints y compris les partenaires d'un PACS.

L'option s'applique sans limitation de durée tant que les conditions sont remplies.

● >⁵ Période d'imposition

La détermination du revenu a lieu chaque année (principe d'annualité). En l'absence de bilan, un résultat provisoire doit être déclaré, il vient en déduction du résultat du bilan de la période.

● >⁶ Détermination du résultat fiscal

Le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable réalisé au cours de l'exercice social. Les normes comptables s'appliquent (cf. Art. 38 *quater* de l'annexe II au CGI) pour la détermination du résultat fiscal sauf si elles diffèrent des dispositions de la loi fiscale.

Si l'exercice social coïncide avec l'année civile, l'impôt est déterminé d'après le résultat annuel. Lorsqu'il ne coïncide pas avec l'année civile, il sera retenu le résultat de l'exercice clos au cours de l'année civile.

exemple :

bilan arrêté le 31/08/2007.

Impôt dû au titre de 2007 d'après le résultat de l'exercice social 1/09/2006 au 31/08/2007.

Une imposition est due, même lorsque le bilan n'est pas clos au cours d'une année. La période d'imposition s'étale alors du premier jour de l'exercice social au 31 décembre de l'année.

Ce résultat provisoire est imposé et vient en déduction du résultat social :

exemple :

- entreprise créée le 1/09/2007
- exercice clos le 31/08/2008
- en 2007, aucun bilan arrêté
- au titre de l'impôt dû en 2008

Base imposable = résultat provisoire du 1/09/2007 au 31/12/2007.

● >⁷ Principe de territorialité

Les bénéfices industriels et commerciaux réalisés en France, dans les DOM et à l'étranger, par des entreprises dont le siège social est situé en France ou dans les DOM, sont imposables dans cette catégorie (sous réserve des conventions internationales) *au nom des contribuables domiciliés en France*.

Les personnes *domiciliées à l'étranger* sont soumises à l'impôt sur le revenu en France pour le bénéfice dégagé uniquement par leur entreprise française.

> **B****Détermination du revenu**

Le résultat imposable est déterminé d'après les dispositions de l'article 38 du Code général des impôts, c'est-à-dire :

- soit d'après le résultat d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise (art. 38-1 du CGI), ce résultat correspond au compte du résultat comptable;
- soit d'après la comparaison de deux bilans successifs (art. 38-2 du CGI). Il n'est pas envisagé une réévaluation des éléments bilantiels à chaque exercice pour assurer cette comparaison. Cette définition est plus large que la première car elle intègre tous les gains réalisés par l'entreprise (*ex.* : extinction d'une dette).

> **Sur le plan pratique, le résultat sera dégagé ainsi**

La clôture du bilan N – 1 correspond à l'ouverture du bilan N, soit X (valeur de l'actif net).

La clôture du bilan N, soit Y (valeur de l'actif net).

$$R = (Y - X) + \begin{array}{l} \text{Prélèvement de l'exploitant} \\ \text{ou des associés} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Apports réalisés au cours} \\ \text{de l'exercice} \end{array}$$

Le résultat fiscal soumis à l'impôt correspond au résultat comptable auquel sont apportées les rectifications propres au droit fiscal (le retraitement du bénéfice comptable est étudié p. 99). Ce résultat est intégré au revenu annuel d'ensemble des personnes physiques.

B > 1**Bénéfice industriel et commercial**

Le bénéfice industriel et commercial est déterminé d'après le résultat mathématique des opérations suivantes réalisées au cours du même exercice social :

- les produits tirés de l'exploitation courante;
- les produits divers;
- les charges d'exploitation;
- les amortissements et les provisions;
- les charges financières;
- les produits et charges exceptionnels : les plus et moins-values.

Le résultat d'exploitation de l'entreprise est égal à la différence que l'on pourra constater entre les produits de l'exercice augmentés du montant du stock en fin d'exercice et le montant des achats, frais généraux, amortissements, provisions et le montant des stocks en début d'exercice.

Le résultat comptable définitif appréhende le résultat financier et celui des opérations exceptionnelles.

P	Produit	Am	Amortissements
Ss	Stock de sortie	P	Provisions
A	Achats	SE	Stock d'entrée
FGX	Frais généraux		

$$\text{Résultat d'exploitation} = P + SS - (A + FGX + Am + Prov) - SE$$

a › Produits tirés de l'exploitation courante

Les produits sont rattachés à l'exercice comptable de la constatation de la créance. Une créance est acquise à la livraison du bien ou lorsque la prestation de service est achevée. Le paiement ne doit pas influencer le résultat de l'exercice.

L'évaluation de la créance : la créance est comptabilisée pour sa valeur nominale. Si elle est libellée en monnaie étrangère, elle doit être convertie en euros au jour où elle est comptabilisée.

À la clôture de l'exercice, les créances comme les dettes sont évaluées en fonction du dernier cours connu.

b › Produits divers

Les produits divers sont tous les produits autres que ceux qui participent à la détermination du résultat d'exploitation. ■

● › Revenus des immeubles

L'entrepreneur individuel a la faculté d'inscrire ou non à l'actif de son bilan les immeubles dont il est propriétaire. Il peut les conserver dans son patrimoine privé. Si l'immeuble est inscrit à l'actif du bilan, les loyers sont comptabilisés sur l'exercice au cours duquel ils ont couru (peu importe la date d'échéance et de paiement). Lorsque l'immeuble est utilisé par l'entrepreneur à titre de résidence personnelle, la valeur locative réelle doit être comprise dans le résultat de l'entreprise.

● › Produits financiers

Ils doivent être comptabilisés car ils participent au résultat. Sur le plan fiscal, il conviendra d'opérer des retraitements pour la détermination du résultat fiscal. On trouve dans cette catégorie :

– Les revenus de créances, dépôts, comptes courants, cautionnements –

Ces revenus sont retenus sur l'exercice au cours duquel les intérêts ont couru.

– Les produits des valeurs mobilières (actions, obligations...) –

L'entrepreneur est libre d'inscrire, ou non, à l'actif de son bilan les valeurs mobilières. Si les valeurs sont inscrites, les produits sont comptabilisés. Sur le plan fiscal, afin de bénéficier de l'abattement de 40 % et du crédit d'impôt attachés à certaines valeurs, le revenu comptabilisé sera déduit fiscalement du résultat comptable, pour être imposé dans la catégorie des revenus de valeurs mobilières. Le revenu est retenu à la date de sa perception.

– Les subventions –

Le régime d'imposition des subventions reçues diffère selon que la subvention est affectée à un équipement ou au fonctionnement de l'entreprise : les subventions d'équipement accordées par les organismes publics bénéficient sur option d'un échelonnement d'imposition différent selon que le bien est amortissable ou non. Si le bien est non amortissable, la subvention est rapportée par dixième au résultat sur dix ans.

– Les remises de dettes –

Nous avons vu que 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. La remise d'une dette par un créancier entraîne une diminution du passif (et donc une augmentation de l'actif net). Le profit qui en résulte est imposable.

– Les indemnités diverses –

exemple :

indemnité versée lors d'un vol de marchandises.

Les indemnités perçues sont toutes imposables si elles couvrent une charge déductible. Elles peuvent être soumises au régime des plus-values à long terme si elles compensent la disparition d'un bien immobilisé.

c > Charges d'exploitation

Le revenu soumis à l'impôt est net de toutes les charges qui permettent sa conservation ou son acquisition.

• > Conditions de déductibilité des charges

Les charges sont déductibles si elles remplissent les conditions suivantes :

- être engagées dans l'intérêt de l'entreprise (les dépenses personnelles ne sont pas admises) ;
- être justifiées par une facture ;
- entraîner une diminution de l'actif net (les immobilisations qui sont amortissables ne sont pas immédiatement déductibles) ;
- être comptabilisées dans l'exercice de leur engagement, c'est-à-dire celui au cours duquel la dette est certaine dans son principe et dans son montant.

Un traitement particulier est effectué pour les charges :

- qui se rapportent à un exercice ultérieur,

exemple :

loyer exigible d'avance et couvrant deux exercices.

(Ces charges seront comptablement, et par suite fiscalement, constatées d'avance).

- qui sont considérées comme des charges à étaler sur plusieurs exercices par le plan comptable. En matière fiscale de telles charges doivent être déduites totalement l'année de leur engagement. La fraction comptabilisée chaque année est réintégrée extra comptablement au résultat déclaré.

En outre, certaines dispositions du Code général des impôts excluent des charges déductibles celles qui sont réputées « somptuaires » telles que par exemple les charges liées à l'achat ou la location de résidence d'agrément, de bateaux de plaisance.

● > Nature des charges

> Les achats effectués au cours de l'exercice

C'est-à-dire toutes les matières, fournitures, objets destinés à être revendus directement ou incorporés à des produits ou des services qui seront vendus. Il est rappelé que le résultat est déterminé également par la variation du stock entre l'ouverture et la clôture de l'exercice, qui vient augmenter ou diminuer les autres charges. Les variations constatées sur les encours de production ou de service influencent les produits et non les charges (cf. plan comptable). Les stocks sont évalués au prix de revient ou au cours du jour de la clôture de l'exercice si ce cours est inférieur au prix de revient. Le prix de revient comprend le coût d'achat des produits augmenté des charges directes et indirectes de production.

> Les charges de gestion

- Les dépenses externes –
- les loyers et les charges locatives des locaux professionnels et des matériels sont déductibles au titre de l'exercice où ils sont échus ou courus. Les redevances de crédit bail sont également admises dans les charges;
- les frais d'entretien sont déductibles sauf s'ils ont pour but de prolonger la durée de vie du bien au-delà de la période d'amortissement;
- les primes d'assurance qui couvrent les risques courus sur les biens de l'entreprise. Par exception, les primes des contrats d'assurance vie souscrites sur la tête du dirigeant mais au bénéfice de l'entreprise ne sont pas immédiatement déductibles. La déduction est repoussée lors du versement du capital, sauf pour les primes couvrant des emprunts contractés pour les besoins de l'exploitation;
- les dépenses diverses.

exemple :

les honoraires d'avocats engagés dans l'intérêt de l'entreprise, les frais de déplacements et de représentation d'ordre professionnel.

— Les dépenses de personnel (rémunérations, charges sociales obligatoires) —

Les appointements de l'exploitant individuel ne sont pas déductibles du résultat fiscal. Par contre, le salaire du conjoint est déductible, de manière différente, selon que l'entreprise est :

— adhérente d'un centre de gestion agréé.

À compter du 1^{er} janvier 2005, le salaire du conjoint est intégralement déductible quel que soit le régime matrimonial à la condition que le travail soit effectif et que les cotisations sociales soient réglées. Avant le 1^{er} janvier 2005, le montant déductible était plafonné à 36 fois le SMIC mensuel si les conjoints étaient mariés sous un régime de communauté : la rémunération était en totalité déductible si le régime matrimonial était un régime séparatiste.

— non adhérente d'un centre de gestion agréé.

Le salaire du conjoint est déductible dans la limite de 13 800 € pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005 à l'exception de ceux mariés sous un régime séparatiste (la rémunération est entièrement déductible).

Bien entendu, les rémunérations versées à l'ensemble du personnel sont déductibles.

Les cotisations sociales obligatoires de l'exploitant ainsi que les cotisations facultatives (*ex.* : Assurance groupe Loi Madelin) sont déductibles.

— Les impôts, taxes et amendes —

Tous les impôts et taxes sont déductibles sauf ceux dont la déduction est interdite, par la loi.

exemple :

impôt sur le revenu.

Les amendes concernant la réglementation des prix et les pénalités afférentes à l'assiette des impôts ne sont pas déductibles ainsi que les pénalités appliquées par l'État et tous les organismes publics.

exemple :

intérêts de retard pour insuffisance de déclaration.

— Les dons et subventions —

À compter du 1^{er} janvier 2003 les dons ne sont plus déductibles du résultat imposable mais ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % de leur montant plafonné à 5 % du chiffre d'affaires hors taxes.

L'entrepreneur individuel a le choix entre ce nouveau dispositif et celui prévu pour les particuliers.

	Réduction d'impôt Entreprise	Réduction d'impôt particulier
Plafond du don	5 pour mille du CA.HT	20 % du revenu global imposable
Réduction d'impôt	60 % du montant réglé	60 % du montant réglé

Il existe un régime particulier pour les actions de mécénat.

Les subventions versées sont déductibles si elles ne relèvent pas d'une gestion anormale.

d >• Amortissements et provisions

• > L'amortissement

Il a pour objet de constater dans la comptabilité la dépréciation subie par les éléments d'actif immobilisé qui s'usent avec le temps. Cette compensation doit permettre à l'entreprise de reconstituer le bien à l'expiration de sa durée de vie.

> Conditions

Les biens sont amortissables s'ils répondent aux conditions suivantes :

- il doit s'agir de biens immobilisés (les biens dont la valeur hors taxe est inférieure à 500 € sont immédiatement déduits des résultats) ;
- les biens doivent se déprécier avec le temps (les terrains ne répondant pas à cette condition ne peuvent être amortis) ;
- les biens doivent être la propriété de l'entreprise ;
- seuls les amortissements effectivement pratiqués en comptabilité sont déductibles.

> Base de l'amortissement

L'amortissement est calculé à partir de la valeur d'origine du bien : prix d'achat, coût de revient, valeur vénale pour les biens acquis à titre gratuit. Il se calcule sur le montant hors taxe, sauf si le bien n'ouvre pas droit à déduction de TVA. Au plan comptable, lorsque plusieurs éléments constitutifs d'actif ont des utilisations différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent, il est nécessaire de les comptabiliser séparément selon un plan d'amortissement spécifique à chacun d'eux. On parle alors de méthode d'amortissement par composants. Ces règles s'appliquent en pratique aux moyens de transport, aux immeubles.

exemple :

véhicules de tourisme.

> Techniques d'amortissement

Le montant de l'amortissement est calculé selon les usages propres à chaque secteur d'activité et selon la réglementation fiscale.

Au plan fiscal, la méthode comptable est retenue.

– L'amortissement linéaire –

Il constitue le régime de droit commun.

$$\text{Annuité d'amortissement} = \text{Valeur d'origine} \times \text{Taux}$$

Le taux est fonction de la durée réelle d'utilisation attendue par l'entreprise du bien.

exemple :

mobilier : pour une durée de vie de 10 ans, le taux est de 10 %.

Les composants sont amortis sur leur durée réelle d'utilisation. L'Administration admet les usages retenus antérieurement. La différence avec l'amortissement comptable est déduite par la constatation d'une provision pour amortissement dérogatoire.

Le point de départ de l'amortissement est la date de mise en service du bien.

L'année est décomptée par douze mois de trente jours.

En cas de cession du bien, l'entreprise peut s'abstenir de comptabiliser la dernière annuité. Elle a néanmoins intérêt à pratiquer l'amortissement, car la plus-value à court terme pourra être étalée sur trois années.

La modification du taux d'amortissement d'origine est possible si des événements nouveaux entraînent un allongement ou une réduction de la durée d'utilisation du bien. Le droit comptable distingue l'amortissement technique et l'amortissement dérogatoire. L'amortissement technique est calculé selon la durée réelle d'utilisation du bien. L'amortissement dérogatoire est celui qui dépasse l'amortissement technique. Il est inscrit à un compte de provision pour amortissement dérogatoire (au passif du bilan). Cette modalité d'amortissement est utilisée lorsqu'il existe une différence avec l'amortissement technique (*ex.* : durée, base d'amortissement).

– L'amortissement dégressif –

Il est applicable sur option pour les entreprises soumises au régime du bénéfice réel. Seuls les biens visés à l'article 39 A du CGI peuvent faire l'objet d'un tel amortissement, (il s'agit, par exemple, du matériel utilisé pour des opérations industrielles de fabrication : voir la liste des biens éligibles à l'article 22 de l'annexe II au CGI).

Ces biens doivent répondre à deux autres conditions :

- la durée normale d'utilisation ne doit pas être inférieure à trois ans;
- le bien doit être acheté neuf.

Calcul de l'amortissement

Première annuité : Valeur comptable $\times$ Taux linéaire $\times$ Coefficient

Deuxième annuité et suivante : Valeur résiduelle comptable $\times$ Taux linéaire $\times$ Coefficient

Détermination du coefficient :

- 1,25 si la durée normale d'utilisation est de 3 ou 4 ans (1,50 biens acquis avant le 1/1/2001),
- 1,75 si la durée normale d'utilisation est de 5 ou 6 ans (2,00 biens acquis avant le 1/1/2001),
- 2,25 si elle est supérieure à 6 ans (2,50 biens acquis avant le 1/1/2001).

La charge dégagée est plus importante les premières années d'utilisation du bien. L'amortissement est calculé à partir de la date d'acquisition du bien et non celle de sa mise en service.

Le choix du mode d'amortissement est une décision de gestion et il n'est donc pas possible de substituer une méthode par une autre.

exemple :

Une entreprise a acquis une machine à écrire le 15 mars et une presse le 1^{er} novembre.

Prix de la machine à écrire : 460 €

Prix de la presse : 22870 €

L'amortissement linéaire sur la machine à écrire est de $460 \text{ €} \times 285/360 \times 20 \% = 73 \text{ €}$

L'amortissement dégressif est possible sur le matériel industriel. La durée d'utilisation est supérieure à 3 ans.

Le taux applicable est de 10 % (durée 10 ans) $\times 2,5 = 25 \%$

La première annuité réduite au prorata du temps est de $22870 \text{ €} \times 25 \% \times 2/12 = 953 \text{ €}$

La deuxième annuité est égale à $21917 \text{ €} \times 25 \% = 5479 \text{ €}$

etc. en partant de la valeur résiduelle.

En linéaire la première annuité aurait été de $22870 \text{ €} \times 10 \% \times 60/360 = 381 \text{ €}$

Pour les biens acquis ou fabriqués entre le 1^{er} février 1996 et le 31 janvier 1997, les coefficients utilisés pour calculer les annuités d'amortissement dégressif sont majorés d'un point.

exemple :

bien acquis entre le 1^{er} février 1996 et le 31 janvier 1997, le coefficient applicable pour un bien ayant une durée d'utilisation de 5 années passe de 2 à 3, soit un taux de 60 % ($20 \% \times 3$) au lieu de 40 % ($20 \% \times 2$) pour la première annuité qui doit être calculée en fonction du nombre de mois de détention du bien.

› L'amortissement exceptionnel

Les entreprises peuvent pratiquer des amortissements exceptionnels sur des éléments d'actif qui se déprécient anormalement.

Cet amortissement s'analyse comme une mesure de politique fiscale d'aide à l'investissement. Il est qualifié de dérogatoire au plan comptable.

exemples :

amortissement de 50 %, dès la première année, pour les investissements destinés à la recherche; amortissement sur 12 mois pour les logiciels, amortissement sur 24 mois pour les dépenses de mise aux normes dans le secteur tel l'hôtellerie et la restauration.

En outre, dans le cadre de la politique fiscale de l'aménagement du territoire, il est prévu que les entreprises qui construisent ou font construire des immeubles situés dans certaines zones peuvent bénéficier d'un amortissement exceptionnel égal à 25 % du prix de revient de l'immeuble. La totalité de la dotation est déductible dans l'exercice d'achèvement de l'immeuble.

▸ Les limitations à la déduction des amortissements

La loi fiscale interdit la déduction de certains amortissements qui visent les biens somptuaires (CGI art. 39-4).

exemple :

L'amortissement des véhicules de tourisme n'est pas admis fiscalement pour la fraction du prix d'acquisition supérieure à 18 300 € (au 1^{er} novembre 1996).

En outre, l'article 31 de l'annexe II au CGI prévoit que l'amortissement des biens loués par une personne physique ou une société de personnes ne peut être supérieur à la différence entre le montant des loyers et le montant des autres charges (*ex.* : entretien, assurance...).

Ce dispositif limite temporairement la dotation aux amortissements car la fraction non déduite peut être reportée ultérieurement.

Par ailleurs, si l'entreprise diffère irrégulièrement la dotation aux amortissements, elle n'est pas autorisée à la déduire sur un autre exercice. En effet, elle doit respecter la règle prévue à l'article 39 B du CGI, le montant total des amortissements comptabilisés à la clôture d'un exercice doit être au moins égal au total formé par les amortissements linéaires que l'entreprise aurait pu comptabiliser. À défaut lorsque l'amortissement comptable est inférieur à l'amortissement linéaire, l'entreprise ne peut pas déduire ultérieurement l'amortissement irrégulièrement différé. En cas de cession d'un bien ayant fait l'objet d'un amortissement différé, la plus-value est déterminée comme si l'amortissement n'avait pas été différé.

L'amortissement est réputé *irrégulièrement différé* lorsqu'on peut constater que l'amortissement comptable depuis le début de la période d'utilisation du bien est inférieur à l'amortissement linéaire. Il n'est donc pas possible de déduire ultérieurement l'amortissement irrégulièrement différé.

A contrario, l'amortissement est réputé *régulièrement différé* lorsque l'entreprise ne constate pas comptablement la dotation aux amortissements mais qu'elle a procédé à un amortissement minimum (c'est-à-dire linéaire) sur l'ensemble de ses biens depuis le début de l'amortissement de ses biens.

Le traitement fiscal de l'amortissement régulièrement différé est différent selon le résultat de l'entreprise.

— Si l'exercice est déficitaire —

L'entreprise réduit son déficit en ne comptabilisant pas l'amortissement. L'amortissement régulièrement différé pourra alors être imputé sur les futurs exercices bénéficiaires. Cette dotation se rajoutera à celle de l'exercice.

– Si l'exercice est bénéficiaire –

La dotation aux amortissements différés pourra être répartie sur la durée de vie du bien restant à courir.

L'amortissement *réputé différé* (ARD) est l'amortissement constaté en comptabilité mais différé au plan fiscal lorsque l'exercice est fiscalement déficitaire. L'entreprise est autorisée à réintégrer fiscalement la dotation et donc à réduire le déficit ordinaire de l'exercice. L'amortissement réputé différé est reportable sans limitation de durée tant que l'entreprise conserve la même activité.

Attention : À compter des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004, il n'est plus possible de constituer des amortissements réputés différés en période déficitaire. À compter de cette date, le déficit professionnel est reportable dans le délai de droit commun pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu soit dans un délai de 6 ans. Les ARD constitués avant le 1/01/2004 sont imputables sans limitation de durée.

exemple :

une entreprise a réalisé l'année N, un déficit fiscal de 19 820 € après prise en compte des amortissements pour 4 575 €.

La gestion fiscale du résultat est la suivante :

Résultat fiscal (RF) – 15 245 € de déficit ordinaire
4 575 € d'amortissements réputés différés (ARD).

La même entreprise dégage l'année N + 1 un résultat fiscal de 9 150 € et après prise en compte des amortissements, soit 7 620 €.

Le résultat fiscal retraité sera donc de 9 150 € :

RF 16 770 € (9 150 € + 7 620 €) (avant amortissement)

Déficit 15 245 € (provenant de l'année N)

ARD 1 525 € RF = 0

Amortissements réputés différés de N + 1 7 620 €

Déficit ordinaire de N à reporter : 0 €

Amortissements réputés différés de N reportés : 4 575 € – 1 525 € = 3 050 €

Les amortissements réputés différés peuvent être reportés sans limitation de durée.

Ils devront être imputés sur les résultats des premiers exercices bénéficiaires. À compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2004, le déficit constaté ne pourra plus faire l'objet d'un amortissement réputé différé.

• > Les provisions

> Définition

C'est la fraction des résultats destinée à couvrir ultérieurement des pertes ou des charges non certaines mais probables. Au plan fiscal la constitution de provision n'est pas obligatoire, ce qui n'est pas le cas pour les amortissements.

CGI art. 39 : Sont « déductibles » les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou des charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables.

Certaines provisions, bien que régulièrement comptabilisées conformément à la réglementation comptable, ne sont pas déductibles sur le plan fiscal.

exemple :

provision d'impôts non déductibles.

D'autres sont édictées par le droit fiscal.

> Le régime des provisions

Pour être admises dans les charges, les provisions doivent répondre aux conditions suivantes :

— Quatre conditions de fond —

— elles doivent couvrir des *charges* qui, si elles avaient été certaines, auraient été *déductibles*,

exemples :

frais de procès : déductibles; dépenses personnelles du dirigeant : non déductibles;

— la perte ou la charge doit être nettement *précisée* :

— quant à sa *nature*,

exemple :

liste des clients douteux;

— quant à son *montant*,

exemple :

évaluation la plus précise possible;

— la perte ou la charge doit être probable : le risque éventuel n'est pas retenu,

exemple :

provision la plus précise possible;

— la probabilité de la perte doit trouver son *origine* dans l'exercice en cours.

— Une condition de forme —

Seules les provisions comptabilisées sont déductibles si elles remplissent les conditions indiquées ci-dessus.

Au plan comptable, la provision pour risques et charges est un élément de passif et comporte une obligation de l'entreprise à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources sans contrepartie équivalente.

> Les différentes provisions

- Provisions pour dépréciation.
- Provisions pour pertes et charges.
- Provisions à caractère purement fiscal.

— Les provisions pour dépréciation —

La réglementation comptable prévoit que toute dépréciation constatée sur les éléments d'actif doit faire l'objet d'une provision.

Si la dépréciation est définitive, on procédera à une sortie de l'élément d'actif et donc à la constatation éventuellement d'une moins-value.

Les provisions pour dépréciation sur les immeubles de placement ne sont déductibles que pour la part qui excède la plus-value latente sur les autres immeubles de même nature en fin d'exercice.

Les provisions pour dépréciation des éléments non amortissables et les provisions pour créances douteuses sont les principales provisions de cette catégorie.

– *Les provisions pour dépréciation des éléments non amortissables (CGI annexe III, art. 38)*

L'amortissement n'étant pas admis, seule la provision constatera la dépréciation de l'élément d'actif (*ex.* : provision sur fonds de commerce : non déductible).

- *Cas particulier* : les provisions pour dépréciation du portefeuille titres; de telles provisions concernent les titres de placement et les titres de participation :

- *titres de placement* : titres achetés en vue d'en retirer un profit ou un revenu. La provision pour dépréciation des titres détenus depuis deux ans au moins est soumise au régime des moins-values à long terme. La provision peut donc être imputée uniquement sur des plus-values à long terme ou être reportée sur les exercices suivants;
- *titres de participation* : titres acquis en vue d'exercer le contrôle de la société émettrice. La baisse du cours de la valeur n'est pas un critère suffisant pour pratiquer une provision. Encore faut-il justifier d'une dépréciation réelle (valeur économique) par rapport au prix de revient. La provision pour dépréciation des titres de participation détenus depuis deux ans au moins est également soumise au régime des moins-values à long terme.

Les provisions devenant sans objet relèvent du régime des plus-values à long terme.

– *Les provisions pour créances douteuses*

- *Définition* : une créance peut être douteuse, litigieuse ou irrécouvrable :
douteuse : le recouvrement est incertain
litigieuse : désaccord du client et du fournisseur
irrécouvrable : créance perdue qui peut être constatée en perte au cours de l'exercice concerné.

Les créances douteuses et litigieuses peuvent faire l'objet de provisions si les conditions suivantes sont remplies.

- *Conditions*

I. Le risque de perte doit être nettement précisé :

- individualisation du risque : le risque général n'est pas admis,

exemple :

crise économique.

- le risque évalué par voie statistique est admis,

exemple :

taux moyen d'impayé.

2. Les événements constatés lors de l'exercice d'inventaire rendent la perte probable : la provision ne peut être constatée qu'au cours de l'exercice où naît le risque. Si la créance comprend de la TVA, la provision est arrêtée en valeur hors taxe, car l'entreprise peut obtenir du Trésor Public la déduction de la TVA déclarée.

- Les provisions pour pertes et charges et risques –

- *Les provisions pour frais de personnel*

exemple :

congés payés.

- Les provisions pour congés payés portant sur les droits acquis des salariés à la clôture de l'exercice sont déductibles. Un régime applicable sur option permet aux entreprises de déduire ces charges qu'au titre de l'exercice de paiement (l'option a dû être prise en 1988).
- Les provisions pour primes au personnel ne sont déductibles que si elles résultent d'engagements formels (écrit irrévocable).

Les provisions pour retraite ne sont pas déductibles.

- *Les provisions pour travaux, pour garantie*

- Les provisions pour travaux (investissements) ne sont pas déductibles.

Seules les grosses réparations, qui sont d'un montant élevé pour un seul exercice, peuvent donner lieu à des provisions déductibles

- *Les provisions pour garantie des appareils, installations vendues aux clients*, peuvent être constituées si la mise en jeu de la garantie est probable pour l'ensemble des biens vendus. L'évaluation doit être faite avec beaucoup de précision.

- *Les provisions pour risque de procès*

exemple :

litiges, salaires, commerciaux.

- Les provisions à caractère purement fiscal –

Il s'agit de fausses provisions, elles ne sont pas destinées à couvrir une moins-value. Ce sont des aides fiscales qui doivent répondre aux conditions de déductibilité des provisions.

exemples :

- provision pour implantation d'entreprises à l'étranger (CGI articles 39 *octies* A et *octies* B);
- provision pour hausse des prix supérieure à 10 % constatées sur deux exercices successifs;
- provision pour fluctuation des cours.

Un certain nombre d'événements peuvent remettre en cause la déduction de la provision.

- *Provision devenue sans objet*

Le risque ne se concrétise pas, la provision devient donc sans objet. Elle doit être réintégrée au résultat. À défaut l'administration fiscale peut l'exiger au titre

de l'exercice concerné ou s'il est prescrit, au titre du résultat du plus ancien exercice non prescrit.

– *Le risque se réalise*

Il convient de réintégrer la provision et de constater la charge.

Si la provision a été constatée en méconnaissance des prescriptions fiscales, l'administration exigera la réintégration de la provision, soit au cours de l'exercice de constitution, soit au titre de l'exercice le plus ancien non prescrit.

› Les charges financières

Les intérêts dus à des tiers (*ex.* : agios bancaires, frais d'emprunt), sont déductibles si la dette a été contractée pour les besoins de l'entreprise. Par exception, si le compte personnel de l'exploitant est débiteur à la suite de prélèvements, les intérêts de l'emprunt ne sont pas déductibles, sauf ceux qui se rapportent à la fraction de l'emprunt excédant le solde débiteur du compte personnel.

Les intérêts des comptes courants des associés des sociétés de personnes sont limités fiscalement 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 (pour 2007, taux admis : 5,41). Ils ne sont déductibles que si le capital a été entièrement libéré.

› Les produits et charges exceptionnels : plus-values et moins-values professionnelles

Les plus et moins-values professionnelles concernent les cessions des éléments de l'actif commercial, industriel ou artisanal, immobilisés. ■

Ces profits ou pertes sur l'actif immobilisé ne sont soumis à l'impôt qu'à compter de leur réalisation.

– Généralités –

Les plus-values ne portent pas sur les éléments qui constituent l'objet de l'entreprise (immeubles en stock d'un marchand de biens). Elles visent les biens immobilisés.

La date de réalisation de la plus ou moins-value est :

- en cas de vente : la date de l'acte (transfert de propriété)
- en cas de retrait du bien de l'actif professionnel : la date du retrait ou de l'établissement du bilan.

Les plus-values latentes ne sont donc pas imposées.

– Calcul –

$$\text{Plus-value ou moins-value} = \text{Prix de cession ou valeur de retrait} - \text{Valeur résiduelle comptable}$$

– Modalités d'imposition –

– Principes

En règle générale, la taxation est moins élevée que celle qui s'applique au bénéfice des entreprises.

Le régime des plus-values professionnelles a été aménagé à compter du 1^{er} janvier 2004, il institue une exonération totale et partielle (article 151 *septies* du Code Général des Impôts) et concerne les cessions à titre onéreux ou gratuit de tous les éléments d'actif sauf les terrains à bâtir. L'exonération totale est acquise si le chiffre d'affaires n'excède pas 250 000 € TTC pour les activités commerciales et 90 000 € TTC pour les prestations de service. Toutefois, si le chiffre d'affaires excède 250 000 € TTC et ne dépasse pas 350 000 € TTC ou 90 000 € TTC et 126 000 € TTC l'entreprise bénéficie d'une exonération partielle dégressive. Seule une partie de la plus-value est alors imposée.

Sous réserve du non dépassement de ces chiffres, la plus-value est exonérée si l'activité est exercée depuis plus de cinq ans.

Exemple :

Entreprise de négoce qui réalise une plus-value de 100 000 € en 2004

Si le chiffre d'affaires réalisé est :

1) *supérieur à 350 000 € TTC*

→ Plus-value imposable

2) *inférieur à 250 000 € TTC*

→ Plus-value exonérée

3) *est égal à 330 000 € TTC*

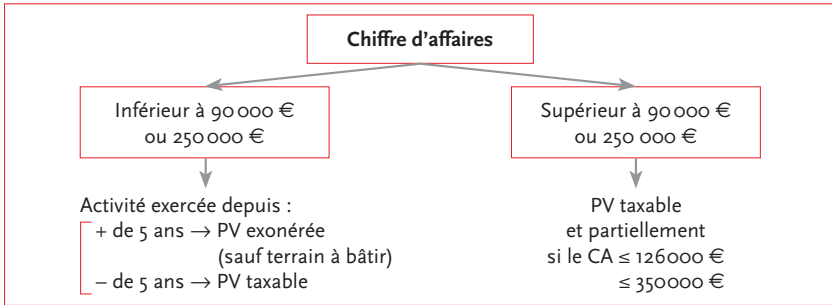
→ Plus-value imposable est de

$$100\,000\,€ \times \frac{(330\,000 - 250\,000)}{100\,000} = 80\,000\,€$$

En outre, la plus-value de cession de fonds de commerce de branche complète d'activité, peut être exonérée sous réserve de respecter certaines conditions. En effet, le nouvel article 238 *quindecies* du CGI prévoit l'exonération des plus-values réalisées dans le cadre de l'exercice d'une profession commerciale, artisanale ou libérale sous réserve que la valeur du fonds de commerce, clientèle, branche complète d'activité ne dépasse pas 500 000 €. L'activité cédée doit avoir été exploitée pendant 5 ans.

Les immeubles sont exclus de l'exonération.

L'exonération est accordée à la condition que le cédant n'exerce aucun contrôle sur l'entreprise bénéficiaire en raison des liens de participations (> 50 % avec le groupe familial) ou des fonctions exercées (direction de droit ou de fait). Cette condition d'absence de liens doit être respectée tout au long de la période de 3 années qui suivent la date de la cession. L'exonération concerne les plus-values à court terme et à long terme.



Le régime des plus-values professionnelles est divisé entre :

- les plus-values réalisées depuis – de deux ans (PVCT)
- les plus-values réalisées depuis + de deux ans (PVLTL)

La durée de détention est calculée au jour le jour.

La durée entre le court terme et le long terme est liée à :

- la durée de détention des biens;
- la nature des biens.

Nature des éléments cédés	Date de détention des éléments cédés			
	Non values		Moins-values	
	< 2 ans	≥ 2 ans	< 2 ans	≥ 2 ans
Éléments amortissables	CT	CT dans la limite de l'amortissement déduit LT au-delà	CT	CT
Éléments non amortissables	CT	LT	CT	LT

On retiendra tous les amortissements déduits (cf. *amortissements* p. 85), ainsi que les amortissements non déduits des dépenses somptuaires.

– *Modalités*

• *Plus-values à court terme (PVCT)*

Les *plus-values* à court terme de l'exercice peuvent faire l'objet d'une compensation avec les *moins-values* de même durée.

Si la compensation laisse apparaître :

- une plus-value à court terme → elle est intégrée au résultat imposable au taux de droit commun;
- une moins-value nette à court terme → elle est déduite du résultat imposable.

En matière d'impôt sur le revenu, la plus-value à court terme peut faire l'objet d'un étalement sur trois ans. Les plus-values résultant de l'encaissement d'in-

démunies d'assurance, d'expropriation sur des éléments d'actif peuvent, sur option, être étalées sur une durée maximale de quinze ans.

• *Plus-value et moins-value à long terme*

Les *plus-values à long terme* (PVLTL) de l'exercice doivent faire l'objet d'une compensation avec les moins-values de même durée.

La plus-value à long terme est taxée à un taux réduit :

Droit commun : 16 %

La plus-value à long terme peut servir :

- à réduire le déficit de l'exercice ou compenser les déficits reportables sur le résultat de l'exercice;
- à réduire les moins-values à long terme reportées des dix exercices précédents.

Rappel des taux de base applicables aux plus-values à long terme

Entreprise soumise à l'IR		Entreprise soumise à l'IS
Éléments d'actif	16 %	(voir p. 141)

La *moins-value nette à long terme* doit être imputée sur les plus-values de même nature des dix exercices suivants.

exemples :

1. Cession d'un élément amortissable :

- Bien acquis le 1^{er} janvier 2002 pour le prix de 22 870 € HT
- Amortissements linéaires pratiqués jusqu'à la date de cession 31 décembre 2005 : 18 296 € (taux de 20 %)
- Valeur nette comptable : 4 574 €
- Prix de cession : 12 200 €

Le montant de la plus-value taxable s'établit à :

$$12\,200\text{ €} - 4\,574\text{ €} = 7\,626\text{ €}$$

La plus-value est à court terme à hauteur des amortissements déduits. Elle peut être étalée par fractions égales sur trois années, soit l'année d'imposition (1/3) et les deux années suivantes. Si le prix de cession avait été de 3 052 €, la vente aurait dégagé une moins-value à court terme de :

$$4\,574\text{ €} - 3\,052\text{ €} = 1\,522\text{ €}$$

La moins-value nette d'ensemble est imputable sur le résultat.

2. Cession du droit au bail d'un local utilisé à des fins professionnelles.

S'agissant d'un élément incorporel, la cession d'un bien détenu depuis plus de 2 ans relève du régime des plus-values à long terme.

Acquisition, le 1^{er} janvier 2004 d'un droit au bail d'une valeur de 15 245 € et cession le 1^{er} septembre 2007 pour le prix de 18 290 €

La plus-value est à long terme à hauteur de :

$$18\,290\text{ €} - 15\,245\text{ €} = 3\,045\text{ €}$$

Elle est taxable au taux principal de 16 % auquel il convient de rapporter l'ensemble des autres contributions soit un taux effectif de 27 %

$$3\,045\text{ €} \times 27\% = 822\text{ €}$$

Cette plus-value de 3 045 € peut faire l'objet d'une compensation avec une moins-value à long terme de l'exercice ou des exercices antérieurs (les dix derniers) ou bien avec le déficit fiscal de l'exercice.

Ainsi dans ce cas la cession du bien échappera à l'impôt.

La vente pour un prix de 12195 € dégagera une moins-value à long terme qui pourra être compensée avec des plus-values de même durée ou être reportée sur les plus-values à long termes des dix années suivantes.

› Cas particulier : apport en société d'une activité professionnelle

(CGI art. 151 *octies*)

L'apport, par les personnes physiques, de leur entreprise à une société peut bénéficier d'un régime spécial de taxation des plus-values constatées lors de cette opération.

L'exonération est *provisoire* sur les plus-values calculées sur les *éléments non amortissables*.

Elle doit faire l'objet d'une déclaration spécifique l'année de cet apport.

attention :

les plus-values sont imposables au nom de l'apporteur s'il vend les titres reçus en échange lors de l'apport, ou si la société vend le bien apporté.

Les plus-values sur les *éléments amortissables* sont reprises au niveau de la société pour être imposées au taux de droit commun, avec la possibilité de les étaler sur cinq ans. La société calcule ses amortissements à partir de la valeur de l'apport.

› Cas particulier : les profits réalisés sur les titres du portefeuille

Les valeurs mobilières sont évaluées de manière différente selon qu'elles sont des titres de participation ou des titres de placement :

- les titres de participation permettent d'exercer une influence sur la société émettrice ;
- les autres titres se divisent en titres immobilisés (placements à long terme) et valeurs mobilières de placement (court terme) ;
- les titres de placement sont évalués à leur valeur de négociation. Les plus-values latentes ne sont pas comptabilisées; les moins-values sont inscrites à un compte de provisions. De telles provisions sont soumises au régime des moins-values à long terme.

Pour les titres de participation, l'entreprise doit justifier d'une dépréciation réelle par rapport au prix de revient, compte tenu de la valeur économique des titres à la clôture de l'exercice.

Les valeurs mobilières font partie de l'actif immobilisé si les titres sont détenus depuis plus de deux ans, ou moins de deux ans si le portefeuille comprend des titres de même nature détenus depuis deux ans au moins.

La cession de tels titres relèvera du régime des plus ou moins values.

Régimes particuliers concernant le régime des plus et moins values sur cessions d'actif	
Article 151 <i>septies</i> du CGI (de droit) Cession d'éléments d'actif	Régime d'exonération des plus-values des petites entreprises (cf. p. 94).
Article 238 du CGI (de droit) Cession de fonds de commerce d'une valeur inférieure à 500 000 €	Régime d'exonération des plus-values de cession de fonds de commerce, clientèle, branche d'activité (à compter du 16/06/2004).
Article 41 du CGI (sur option) Transmission d'entreprise individuelle	Régime d'exonération des plus-values constatées sur les éléments d'actif lors de la transmission à titre gratuit. Exonération définitive si l'activité est exercée par les bénéficiaires pendant cinq ans.
Article 151 <i>octies</i> du CGI (sur option) Apport d'entreprise individuelle	Régime de différé d'imposition pour les plus-values d'éléments d'actif d'entreprises individuelles apportés à une société : – Apport de fonds de commerce et d'éléments non amortissables : exonération au niveau de l'apporteur est reporté le jour de la cession des titres sociaux reçus en échange. – Apport d'éléments amortissables : exonération au niveau de l'apporteur – plus-value imposée de manière échelonnée au niveau du bénéficiaire de l'apport.

> Cas particulier : les profits réalisés sur les biens immobiliers immobilisés (art. 151 *septies* B du CGI)

Les plus-values à long terme constatées sur les biens immobiliers sont imposées après un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième. Les plus-values sont donc exonérées en totalité pour les biens acquis depuis plus de 15 ans.

Ce régime est applicable uniquement aux immeubles bâtis ou non bâtis affectés à l'exploitation. Il ne concerne pas les immeubles de placement et les terrains à bâtir.

> Cas particulier : vente de l'entreprise à l'occasion du départ à la retraite (art. 151 *septies* A du CGI)

Les plus-values constatées lors de la vente d'une entreprise (dont le chiffre d'affaires n'excède pas 50 M€ ou a un bilan inférieur à 43 M€, emploie moins de 250 salariés) à l'occasion du départ à la retraite, (droit à retraite exercés soit dans

l'année précédent la cession, soit dans l'année suivant la cession de l'exploitant) sont exonérées à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins 5 ans, que le vendeur ne contrôle pas l'entreprise acquéreur et qu'il cesse toute fonction dans l'entreprise cédée.

Les plus-values restent soumises aux contributions sociales (11 %)

e › Détermination du résultat fiscal

• › Le passage du résultat comptable au résultat fiscal

Afin de tenir compte des règles fiscales dont les principales ont été indiquées plus haut, le résultat comptable doit être modifié. Ces rectifications, effectuées par l'entreprise sont indiquées extra comptablement sur le tableau de passage (n° 2058) du régime réel d'imposition. Elles s'imposent à toutes les entreprises.

Il s'agit :

– Soit de réintégrations –

On rajoute au résultat comptable, les charges non déductibles au plan fiscal par application des principes généraux de déduction ou des dispositions légales et réglementaires.

exemples :

- « Salaire » de l'exploitant (non déductible) ;
- amendes et pénalités (non déductibles) ;
- charges somptuaires (*ex.* : amortissement excédentaire des véhicules de tourisme) ;
- intérêts excédentaires des comptes courants ;
- moins-values à long terme (imputation uniquement sur les plus-values à long terme) ;
- amortissements réputés différés ;
- provisions non déductibles.

– Soit de déductions –

On soustrait du résultat comptable des éléments non soumis à l'impôt ou bénéficiant d'un régime de faveur.

exemples :

- Les plus-values à long terme (taxables au taux réduit) ;
- la fraction des plus-values nettes à court terme (imposition différée) ;
- les charges réparties sur plusieurs exercices (la déduction de ces charges est immédiate sur le plan fiscal).

Le résultat rectifié est soumis à l'impôt.

Exemple de détermination du résultat fiscal d'une entreprise soumise au régime réel normal d'imposition :

I – Bénéfice comptable de l'exercice	53360 €
II – Réintégrations	
– Rémunérations du travail de l'exploitant	22800 €
– Amortissement excédentaire (art. 39-4 du CGI)	1900 €
– Amendes	150 €
– Moins-value nette à long terme	3049 €
Total des réintégrations	27899 €
	27899 €

III – Déductions

– Provision non déductible antérieurement taxée
et réintégrée dans le résultat comptable 3 811 €

Total des déductions 3 811 € 3 811 €

IV – Résultat fiscal

(I + II – III) 24 088 €

f • Mutation des normes comptables et incidences fiscales

Le Plan comptable Général est en profonde mutation depuis le 1^{er} janvier 2005, date d'entrée en vigueur des règlements comptables issus des normes « IFRS » (normes internationales d'information financière).

Ainsi, les modifications concernent :

1. les règles d'amortissements et de dépréciation des actifs immobilisés
2. la définition, comptabilisation et évaluation des actifs
3. les passifs (les provisions)

Comme il a été indiqué page 79, en application de l'article 38 *quater* de l'annexe III au CGI, les entreprises sont tenues de respecter les définitions du Plan Comptable Général sous réserve qu'elles ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette des impôts.

On parle donc de manière générale du principe de connexion des règles fiscales et comptables.

En vue de réduire au plan fiscal les conséquences du passage aux nouvelles règles comptables, la Loi de Finances rectificative pour 2004 a prévu que la majoration ou la minoration des nouvelles règles d'amortissement (amortissements par composants) sera répartie par parts égales sur l'exercice 2005 et les quatre exercices suivants. L'entreprise pourra renoncer à l'étalement si l'écart n'excède pas 150 000 €. Certaines charges comptabilisées avant le 31 décembre 2004 à un poste de charges différées ou à étaler, devront en raison de la suppression du poste à compter des exercices ouverts en 2005, être portées en immobilisations et donc amortissables selon la nature de l'actif concerné. La fraction de l'amortissement constatée en 2005 et les années suivantes devra être réintégrée au résultat fiscal car la dépense ayant fait l'objet de cet étalement, a été déduite en totalité l'année de son engagement (2004 et antérieur).

En ce qui concerne les amortissements, ceux-ci devront être calculés de la manière suivante, qui ne devrait pas dans la plupart des biens concernés, entraîner de modifications en termes de charge. En effet, le montant amortissable d'un actif est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle si elle est significative et mesurable (possibilité de déterminer dès l'origine la valeur de marché à la revente du bien en fin de période d'utilisation).

Exemple

Valeur brute :	10 000 €
Valeur résiduelle :	3 000 €
Base amortissable :	7 000 € (sur la durée d'utilisation du bien)

L'amortissement de l'actif par composants (éléments) est obligatoire lorsqu'ils font l'objet d'utilisation différente

Exemple

Prix d'un avion :	700 000 €
dont structure :	560 000 €
dont sièges :	140 000 € (à changer tous les 5 ans)



Régimes d'imposition

Les bénéfices industriels et commerciaux sont imposés de manière différente selon le montant du chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise :

CA TTC	≤ 76 300 € (achat, revente, fourniture de logement) ≤ 27 000 € (prestation de services)	MICRO BIC
	CA HT < 763 000 € (achat, revente, fourniture de logement) CA HT < 230 000 € (prestation de services)	Régime simplifié
CA HT	> 763 000 € (achat, revente, fourniture de logement) > 230 000 € (prestation de services) ou option des régimes simplifiés d'imposition	Réel normal

C >¹

Régime de la microentreprise

À compter du 1^{er} janvier 1999, les entreprises dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 76 300 € HT pour les activités indiquées ci-dessus ou 27 000 € HT pour les autres activités relevant du régime forfaitaire de la microentreprise. Le bénéfice imposable est égal à 29 % du chiffre d'affaires HT et à 50 % pour les prestations de service, (à compter du 1^{er} janvier 1999). Le montant du chiffre d'affaires est porté directement sur la déclaration d'ensemble des revenus.

Le régime n'est pas remis en cause pour les deux premières années de dépassement si le montant des recettes HT n'excède pas 84 000 € ou 30 500 € (prestations de services).

C >²**Régime du réel simplifié**

La détermination du bénéfice est faite par l'entreprise selon les éléments tirés de sa comptabilité.

Il est admis que les obligations fiscales soient restreintes : la comptabilité peut enregistrer uniquement les encaissements et les paiements; en fin de période, l'entreprise doit rétablir les comptes clients et fournisseurs.

Les entreprises doivent déposer chaque année une déclaration à laquelle est jointe un bilan et un compte de résultat simplifié.

Le régime permet donc aux entreprises de bénéficier de règles simples concernant l'établissement de leurs déclarations fiscales.

C >³**Régime du réel normal**

Ce régime ne concerne que les entreprises réalisant un chiffre d'affaires important. En conséquence les obligations fiscales correspondent aux obligations comptables édictées par le Code de commerce.

Elles doivent déposer tous les ans une déclaration comprenant des renseignements comptables (bilan, compte de résultat, état des échéances des créances et dettes) et fiscaux.

g r a n d > VI**Rémunérations de certains dirigeants de sociétés****a >• Domaine de l'impôt**

Sont imposables dans cette catégorie (dite de l'article 62 du CGI) les rémunérations perçues par :

— les gérants majoritaires de SARL (n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes) —

Gérant majoritaire =

au minimum 50 % des parts + 1 ;

seul ou collectivement (collège de gérants) ;

directement : gérant + conjoint + enfant non émancipé

ou indirectement : société dont il a le contrôle.

- les gérants de sociétés en commandites par actions –
- les associés en nom des sociétés de personnes, les membres des sociétés en participation, les associés mentionnés aux 4^e et 5^e de l'article 8, lorsque ces sociétés ou exploitations ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux –

Le régime fiscal des dirigeants de sociétés est complexe. Il varie suivant le régime fiscal de la société versante et parfois même en fonction de la nature et du montant des rémunérations.

b >• Détermination du revenu imposable

Les traitements, remboursements forfaitaires de frais et toutes autres rémunérations, sont soumis à l'impôt sur le revenu, au nom de leurs bénéficiaires, s'ils sont admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés en application de l'article 211 du CGI.

Le montant imposable des rémunérations est déterminé après déduction des cotisations et primes mentionnées à l'article 154 bis du CGI, selon les règles prévues en matière de traitements et salaires.

g r a n d > VII



Bénéfices agricoles (CGI, article 63 et suivants)

a >• Personnes imposables

Les profits taxables dans la catégorie « bénéfices agricoles » sont ceux réalisés par les exploitants individuels ou par les membres des sociétés ou groupements agricoles non soumis à l'impôt sur les sociétés. Ils proviennent de la culture, de l'élevage et profits assimilés (production forestière, champignonnières, élevages de poissons...).

• > Les exploitants individuels

L'imposition est établie au nom :

- du propriétaire exploitant sa propriété en faire valoir direct;
- du fermier bénéficiaire d'un bail à ferme métayer.

> Deux cas particuliers

1. L'exploitant et ses enfants majeurs sont copropriétaires indivis des biens exploités en commun : chacun est imposable sur la part des bénéfices lui revenant dans l'association.

2. Les biens sont exploités en métayage : le bailleur et le métayer ont tous deux la qualité d'exploitant agricole.

Le partage des fruits (le métayage est un bail à portion de fruits) s'effectue selon les conventions des parties ou les usages. Chacun d'eux est imposable sur la part lui revenant.

› Les membres de sociétés et groupements agricoles n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés

Conformément aux dispositions de l'article 8 du Code général des impôts (voir p. 3 et 137), chacun des associés et membres des groupements agricoles non soumis à l'impôt sur les sociétés, est personnellement imposable sur la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans l'exploitation. Il en est ainsi notamment pour :

- les associés des sociétés de personnes, sociétés de fait, sociétés en participation, sociétés civiles exerçant une activité essentiellement agricole ;
- les membres des GAEC, GFA et GAF.

b • Revenus imposables

Deux cas doivent être distingués :

• • L'exploitation des biens ruraux est assurée par le propriétaire ou par un métayer

Le revenu agricole est constitué par :

- les produits de l'exploitation (culture, élevage...); L'avantage en nature résultant de la consommation par l'exploitant de ses propres produits est également imposable (faire le rapprochement avec la catégorie « traitements et salaires »);
- le revenu du capital constitué par le fonds exploité.

Toutefois, en ce qui concerne les revenus accessoires (par exemple les redevances tréfoncières), trois hypothèses sont envisagées :

- l'exploitation est imposée selon le régime forfaitaire : les revenus accessoires sont imposés dans la catégorie « revenus fonciers » ;
- l'exploitation est imposée sous le régime du bénéfice réel (voir p. 106) et les terres ou bâtiments générateurs de ces revenus sont inscrits à l'actif de l'exploitation : les revenus accessoires relèvent de la catégorie « bénéfices agricoles » ;
- l'exploitation est imposée sous le régime du bénéfice réel et les terres ou bâtiments restent dans le patrimoine privé : les revenus accessoires appartiennent à la catégorie « revenus fonciers ».

• > L'exploitation est donnée en fermage

Le revenu agricole est uniquement constitué du bénéfice d'exploitation du fermier.

• > Les régimes d'imposition des exploitants agricoles

Les trois régimes d'imposition :

- le forfait,
- le régime réel simplifié,
- le régime réel normal.

s'appliquent au titre d'une année donnée en fonction de la moyenne des recettes calculées sur les deux années précédentes.

C >• Le forfait

> Champ d'application

Le régime du forfait est applicable *de plein droit* aux exploitants agricoles dont la moyenne des recettes, calculée sur deux années, n'excède pas 76 300 € (exercice clos depuis le 1^{er} janvier 2004).

Toutefois, *sont exclus* du régime forfaitaire :

- les exploitants soumis de plein droit ou sur option, depuis plus de deux ans, au régime réel, et ayant opté pour le système d'imposition selon la méthode triennale (*selon cette méthode, le bénéfice à retenir est égal à la moyenne du bénéfice de l'année d'imposition et de celui des deux années précédentes*). Cette option exclue toute possibilité de retour au forfait ;
- les exploitants soumis à un régime de bénéfice réel dont les recettes s'abaissent en dessous de la limite du forfait.

En outre, le forfait peut être *dénoncé* par l'administration dans trois cas :

- les exploitants dont 25 % au moins des recettes sont soumises de plein droit à la TVA ;
- les exploitants imposés d'après le régime du bénéfice réel pour une activité non agricole ;
- les exploitants pratiquant des cultures non tarifées dans la région considérée (voir ci-dessous) ou marginales sur le plan national (par exemple, l'élevage de chevaux de course).

Les redevables dont le forfait a été dénoncé relèvent du régime simplifié d'imposition sauf option pour le réel normal.

> Détermination du bénéfice forfaitaire agricole

1. Les éléments de calcul du bénéfice forfaitaire sont tout d'abord fixés à l'échelon *départemental* selon la distinction suivante :

- Exploitation en polyculture –
- le département est divisé en régions agricoles (le département entier peut constituer une région);
- à l'intérieur de la région, les exploitations agricoles sont divisées en catégories. La référence est le revenu cadastral moyen de l'exploitation, pondéré pour tenir compte de ses spécificités (par exemple la nature des cultures);
- pour chacune des catégories et pour une exploitation type louée, un bénéfice moyen est arrêté (recettes – charges).
- Cultures spécialisées (par exemple la viticulture) –

L'évaluation du produit net des cultures spécialisées est faite à partir d'un compte d'exploitation type tenant compte d'éléments adaptés à la culture spécialisée (par exemple, le bénéfice net par hectolitre de vin).

Dans l'un et l'autre cas, les éléments de calcul sont fixés par la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires sur proposition du directeur des services fiscaux.

En cas de litige, les éléments sont arrêtés par la commission centrale des impôts directs.

Les bénéfices définitivement retenus sont publiés au *Journal officiel*.

2. Le bénéfice forfaitaire collectif étant ainsi déterminé, il faut ensuite fixer les bases d'imposition individuelles.

En ce qui concerne la polyculture, la fixation des bases individuelles s'effectue en deux temps :

- classement des exploitations de polyculture à l'échelon communal dans les catégories arrêtées par la commission;
- fixation du bénéfice imposable de chaque exploitation.

La procédure est plus simple en matière de cultures spécialisées puisqu'il suffit de multiplier l'élément de référence par la quantité produite.

exemple :

(viticulture) : produit net par hectolitre de vin × quantité produite.

> Obligations des exploitants relevant du régime forfaitaire

Ces obligations se limitent aux renseignements nécessaires au calcul du bénéfice (CGI, article 65 A).

• > Le régime réel simplifié

> Champ d'application

Le régime réel simplifié s'applique lorsque la moyenne des recettes des deux années précédentes est comprise entre 76 300 € et 350 000 € (TTC).

> Détermination du bénéfice

Les règles applicables sont très voisines des règles utilisées en matière de bénéfices industriels et commerciaux.

• > Le régime réel normal

> Champ d'application

Ce régime s'applique lorsque la moyenne des recettes des deux années précédentes dépasse 350 000 €.

> Détermination du bénéfice

Les règles applicables sont sensiblement celles qui régissent les bénéfices industriels ou commerciaux, sous réserve des particularités inhérentes à la production agricole (par exemple, les stocks à rotation lente).

g r a n d > VIII



Bénéfices non commerciaux (BNC)

a >• Domaine de l'impôt

• >¹ Revenus non commerciaux professionnels (CGI, art. 92).

Ces revenus relèvent « par nature » de la catégorie BNC.

Il s'agit, notamment :

- des bénéfices des professions libérales (médecins, avocats...);
- des revenus des charges et offices (notaires, huissiers...).

• >² Revenus non commerciaux non professionnels (CGI, art. 156 I 2°).

Ces revenus (produits des opérations de bourse, produits perçus par les inventeurs...) relèvent « par défaut » de cette catégorie.

En effet, l'article 92-1° du Code général des impôts assimile à des BNC les gains résultant de « toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou revenus ».

À ce titre, la catégorie BNC peut être qualifiée de « cédule-balai ».

b >• Détermination du revenu imposable

• >¹ Règles générales : Revenus non commerciaux professionnels ou non professionnels

Deux modes de détermination du revenu imposable
= Évaluation réelle ou régime des micro-entreprises

> Évaluation réelle : régime de la déclaration contrôlée (CGI, art. 96 et s.)

Ce régime est applicable de plein droit lorsque le montant des recettes annuelles, TVA comprise, excède 27 000 €.

– *En principe* (CGI, art. 93), le bénéfice est déterminé selon le régime de la comptabilité de caisse

$$\text{Assiette des BNC} = \text{Recettes encaissées} - \text{Dépenses payées}$$

Recettes encaissées

Doivent être prises en compte toutes les recettes encaissées au cours de l'année d'imposition sans qu'il y ait lieu de rechercher à quel exercice se rattachent les sommes perçues.

Il est également tenu compte des plus-values ou moins-values qui résultent de la cession d'éléments d'actifs affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 93, 1). Toutefois, à condition que l'activité soit exercée depuis au moins cinq ans, les plus-values bénéficient d'une exonération totale lorsque les recettes annuelles ne dépassent pas 90 000 € et une exonération dégressive lorsqu'elles sont comprises entre 90 000 € et 126 000 €.

Dépenses payées

Pour être déductibles des recettes, les dépenses doivent être :

- nécessitées par l'exercice de la profession (achats, frais de personnel, impôts et taxes... ;
- effectivement acquittées au cours de l'année d'imposition ;
- appuyées de justifications suffisantes. (CGI, art. 93).
- *Sur option : comptabilité d'engagement*

$$\text{Assiette des BNC} = \text{Créances acquises} - \text{Dépenses engagées}$$

Le mode de calcul des BNC est alors calqué sur celui applicable aux BIC (voir p. 80).

La demande d'option doit être établie sur papier libre, en un seul exemplaire, au service des impôts dont relève le contribuable, avant le 1^{er} février de la première année au titre de laquelle le résultat a été déterminé selon les principes de la comptabilité d'engagement (CGI, ann. III, art. 41 bis A, I).

L'option est ensuite renouvelée par tacite reconduction.

● >² Particularités des revenus non commerciaux professionnels :

Adhésion à une association agréée

Les membres des professions libérales et les titulaires de charges et offices qui :

- exercent à titre habituel et constant une activité professionnelle,

– appartiennent à un ordre ou une organisation professionnelle ayant pris l'engagement d'améliorer la connaissance des revenus de leurs membres, peuvent adhérer à des associations agréées.

Cette adhésion permet aux adhérents de bénéficier, sous certaines conditions, des avantages fiscaux suivants :

- la base d'imposition de leurs revenus n'est pas majorée de 25 % (jusqu'à l'imposition des revenus de 2005, le fait de ne pas adhérer à une AGA ne permettait pas de bénéficier d'un abattement de 20 %. Cet abattement a été supprimé. En contrepartie, les revenus d'un non adhérent sont majorés de 25 %);
- réduction d'impôt pour frais de tenue de comptabilité et d'adhésion si leurs recettes n'excèdent pas certaines limites ;
- déduction intégrale du salaire du conjoint.

Les adhérents ont l'obligation :

- de s'engager à suivre les recommandations qui leur ont été adressées par l'ordre ou l'organisation dont ils relèvent en vue d'améliorer la connaissance des revenus de leurs membres ;
- de fournir à l'association tous les éléments nécessaires à l'établissement d'une déclaration sincère et complète ;
- d'accepter les règlements par chèques libellés à leur nom ;
- d'informer leur clientèle sur leur qualité d'adhérent et sur la possibilité de régler par chèque ;
- de payer une cotisation annuelle.

CGI, ann. II, art. 371 M et s.

› Régime « micro-BNC »

Le contribuable qui perçoit des revenus imposables dans la catégorie des BNC est placé sous le régime déclaratif spécial dit régime « micro BNC » lorsque les recettes annuelles n'excèdent pas 27 000 € hors taxes (CGI, art. 102 ter) et lorsqu'il est exonéré de TVA ou bénéficie de la franchise en base de TVA.

Dans ce cas, le bénéfice net est calculé automatiquement après application d'un abattement forfaitaire représentatif de frais égal à 34 %. Le montant minimal de l'abattement est fixé à 305 €.

Le contribuable placé sous le régime du « micro » peut opter pour le régime de la déclaration contrôlée (CGI, art. 102 ter 5°). L'option reste valable deux années.

• ³ Particularités des revenus non commerciaux non professionnels

Les titulaires des revenus non commerciaux non professionnels ne peuvent adhérer à une association agréée. Ils ne bénéficient donc pas des avantages fiscaux générés par cette adhésion.

Les déficits ne sont pas imputables sur le revenu global, mais seulement reportables sur les bénéfices tirés d'activités de même nature pendant les six années suivantes.

4

c h a p i t r e > > > > > > >

Calcul du revenu net global

Pour chaque catégorie, un revenu net a été déterminé selon l'équation :

$$\text{Revenu net catégoriel} = \text{Revenu brut} - \text{Charges}$$

La deuxième étape de calcul consiste à faire la somme des revenus nets catégoriels, ce qui permet de déterminer le revenu brut global.

$$\text{Revenu brut global (ou déficit global)} = \text{Somme des revenus nets catégoriels}$$

Mais, ce revenu brut global n'est pas encore le revenu imposable. Seul est saisi par l'impôt le revenu net global.

$$\text{Revenu net global} = (\text{dans l'ordre indiqué}) \\ (\text{Revenu brut global} - \text{Déficits reportables des années antérieures}) - \text{CSG} - \text{Charges déductibles}$$

› Attention à ne pas confondre :

- les charges déductibles du revenu catégoriel, qui sont des dépenses engagées pour l'acquisition ou la conservation du revenu;
- et les charges déductibles du revenu global, dépenses limitativement énumérées par la loi fiscale qui constituent un emploi du revenu.



Imputation des déficits

a >• Principes (CGI, art. 156.1)

- *Au niveau catégoriel* : le déficit subi par l'un des membres du foyer fiscal est compensé par des revenus :
 - de même nature,
 - réalisés au cours de la même année par un autre membre du foyer fiscal.
- *Entre catégories de revenus* : sauf exceptions (voir ci-dessous), les déficits catégoriels s'imputent sur les autres catégories de revenus.

CGI, art. 13.3 « Le bénéfice ou revenu net de chaque catégorie de revenu... est déterminé suivant les règles propres à chacune d'elles. Le résultat d'ensemble de chaque catégorie de revenus est obtenu en totalisant, s'il y a lieu, le bénéfice ou revenu afférent à chacune des entreprises, exploitations ou professions ressortissant à cette catégorie et déterminé dans les conditions prévues par cette dernière. »

sous déduction

CGI, art. 156-I « Du déficit constaté pour une année dans cette catégorie de revenus... »

- Si l'imputation totale ou partielle s'avère impossible du fait de l'absence ou de l'insuffisance de revenus d'autres catégories, le déficit non imputé est reportable sur le revenu global des années suivantes, jusqu'à la cinquième comprise.

exemple :

un déficit catégoriel subi en 2007 est déductible du revenu global de 2007. Si l'imputation totale ou partielle s'avère impossible, le reliquat du déficit est reportable sur le revenu global de 2008. S'il subsiste encore un reliquat, celui-ci est à son tour reporté sur l'année suivante, et ainsi de suite jusqu'en 2012.

remarque :

En cas de répétition de déficits, le report doit être effectué en commençant par les plus anciens.

b >• Exceptions aux principes

> Les déficits fonciers (CGI, art. I-3)

Les déficits fonciers qui résultent de dépenses *autres que les intérêts d'emprunt* sont déductibles du revenu global dans la limite annuelle de 10 700 € à condition que l'immeuble soit loué pendant les trois années qui suivent l'imputation (sauf en cas de décès du contribuable ou de son conjoint, invalidité, licenciement, ou en cas d'expropriation de l'immeuble). Cette limite est portée à 15 300 € en cas de déficit provenant d'un logement neuf bénéficiant du régime de l'amortissement Périissol (voir p. 64).

La partie du déficit supérieure à 10 700 € (ou 15 300 €), ou provenant des intérêts d'emprunt, est imputable sur les revenus fonciers des dix années suivantes.

exemple :

un propriétaire loue un immeuble urbain. Son revenu foncier est déterminé de la façon suivante :

revenu brut	10 000 €
intérêts d'emprunt	- 12 000 €
autres charges	- 42 000 €
déficit	- 44 000 €

Le déficit est réputé compenser d'abord les intérêts d'emprunt. Par suite, il est généré :

- à hauteur de 2 000 € (12 000 € - 10 000 €) par les intérêts d'emprunt;
- à hauteur du surplus, soit, 42 000 € (44 000 € - 2 000 €), par les charges autres que les intérêts d'emprunt.

De ce fait, le déficit est imputable sur le revenu global à hauteur de 10 700 € ; l'excédent des charges autres que les intérêts d'emprunt, soit 31 300 € (42 000 € - 10 700 €), auquel s'ajoute la part du déficit générée par les intérêts d'emprunt (2 000 €), s'imputent sur les revenus fonciers des dix années suivantes.

> Les déficits agricoles (CGI, art. 156, I, 1^o)

Les déficits agricoles peuvent être imputés sur le revenu global lorsque le total de tous les revenus nets *non agricoles* dont dispose le foyer fiscal est inférieur à 100 000 €. Dans le cas contraire, les déficits agricoles ne sont reportables que sur les bénéfices de même nature réalisés au cours des six années suivantes.

> Des règles particulières

sont également applicables en cas de :

- déficits d'activités non commerciales à caractère non professionnel (CGI, art. 156 I-2^o : « ... n'est pas autorisée l'imputation : ... 2 - des déficits provenant d'activités non commerciales au sens de l'article 92, autres que ceux qui proviennent de l'exercice d'une profession libérale ou de charges ou offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant ; des déficits peuvent cependant être imputés sur les *bénéfices tirés d'activités semblables* durant la même année sur les cinq années suivantes... ») ;
sur cette notion : lire CE 8^o et 9^o s.-s., 29 juillet 1998 *M. Chassagnon* ; conclusions de M. J. Arrighi de Casanova *Dr. fisc.* 1998, n^o 49, p. 1518 ;
- déficits d'activités commerciales à caractère non professionnel (CGI, art. 156 I-1^o *bis*).

> B

La contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine (CGI, art. 154 *quinquies* II)

La contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine réalisés depuis 1997 et non soumis à un taux proportionnel, est déductible à hauteur de 5,8 % du revenu imposable de l'année du paiement de la taxe.



Les charges déductibles du revenu global

Ces *charges* constituent des dépenses d'emploi du revenu. Leur importance s'est sensiblement réduite depuis 1983 en ce sens que la plupart d'entre elles ont été progressivement remplacées par des *réductions* d'impôt. En effet, « le mécanisme de déduction du revenu global n'était pas satisfaisant car il conférait un avantage croissant avec le revenu. Afin de mettre fin à cette anomalie tout en maintenant un avantage fiscal au profit des contribuables qui exposent de telles dépenses (dépenses afférentes à l'habitation principale ou primes de contrats d'assurance-vie ou de rente survie), l'article 3 de la loi de finances pour 1984 remplace ces déductions par des réductions d'impôt, égales selon le cas à 20 % ou 25 % du montant de la dépense. Ainsi, à dépense égale, l'allègement d'impôt est exactement le même, quelle que soit l'importance du revenu imposable... » Instruction administrative du 29 février 1984, n° I, BODGI 5B 1984.

Pour en savoir plus

- David (C.) – *L'impôt sur le revenu des ménages*, Economica, n° 2425.

En pratique, cependant, les réductions d'impôt obéissent sur bien des points aux mêmes règles que les charges déductibles du revenu global, en particulier pour la nécessité d'un texte exprès qui doit être strictement interprété (C. David, *op. cit.*, n° 2551 et s.) et par leur caractère subsidiaire (*ibid.* n° 2560) ce qui les oppose aux charges catégorielles.

Les charges déductibles du revenu global :

- ne doivent pas avoir été déjà déduites des revenus catégoriels ;
- doivent être justifiées.

a • Pensions alimentaires (CGI, art. 156.II 2°)

Les pensions alimentaires peuvent être versées dans le cadre d'une obligation alimentaire ou en vertu d'une décision de justice.

• > L'obligation alimentaire

> Définition

Conformément aux articles 205 à 211 et 367 du Code civil, il existe une obligation alimentaire réciproque :

- entre ascendants et descendants;
- entre gendre, belle fille et beaux parents (sauf lorsque l'époux qui produisait l'affinité et les enfants issus du mariage sont décédés).

Le bénéficiaire doit être dans le besoin.

› Principe

La somme versée à titre de pension alimentaire est :

- déductible des revenus du débiteur,
- imposable au nom du bénéficiaire.

Elle doit être versée en tenant compte des besoins du bénéficiaire et de l'état de fortune de celui qui la verse (C. civ., art. 208). C'est ainsi que les enfants qui viennent en aide à leurs parents privés de ressources peuvent déduire de l'ensemble de leurs revenus le montant des versements ou dépenses qu'ils font à ce titre.

Toutefois, en cas de pension versée aux enfants majeurs *célibataires*, la limite de déduction (et donc d'imposition) est plafonnée à 5 568 € (IR 2007) par enfant et par an. Cette limite peut être doublée si le contribuable subvient seul aux besoins de ses enfants majeurs célibataires, veufs ou divorcés ou chargés de famille.

Si la pension est versée à un enfant majeur *marié*, la limite de déduction (et donc d'imposition) est de 5 568 € (IR 2007) si les beaux-parents de l'enfant participent également à l'entretien du foyer. Elle est de 11 136 € (IR 2007) si le contribuable assure seul la charge du ménage.

› Deux cas particuliers

- Enfant majeur ou ascendant sans ressources suffisantes et vivant sous le toit du contribuable –

Possibilité de déduire, sans justificatifs, une somme forfaitaire de 3 203 € (IR 2007) par enfant majeur ou par ascendant (les dépenses réelles peuvent être déduites si elles sont justifiées dans la limite de 5 568 €);

- Ascendants hospitalisés privés de ressources suffisantes –

Les frais d'hébergement dans une maison de retraite, et les frais d'hospitalisation les concernant peuvent être déduits dans leur intégralité.

● › Décision de justice

› Divorce ou séparation de corps

- La pension, *autre que celle destinée à l'entretien des enfants*, est déductible si les trois conditions suivantes sont réunies :
 - les époux doivent être soit séparés de corps, soit divorcés, soit en instance de séparation de corps ou de divorce et faire l'objet d'une imposition séparée;

- les sommes versées doivent avoir le caractère de pension alimentaire (les versements en capital et les sommes versées à titre de dommages-intérêts ne sont pas déductibles). Les rentes et les versements en capital effectués sur une période de plus de douze mois à titre de prestation compensatoire sont assimilés à des pensions alimentaires ;
- le versement de la pension doit résulter d'une décision de justice. Si aucune clause d'indexation n'a été prévue par le jugement de divorce ou de séparation, la pension alimentaire peut être spontanément revalorisée par référence à la variation de l'indice moyen annuel des prix à la consommation.
- La pension versée pour l'entretien des *enfants mineurs* dont le contribuable n'a pas la garde est déductible à hauteur du montant fixé par le juge. Cette pension peut être spontanément révisée par le débiteur sans nouvelle décision de justice (L. du 4 mars 2002 relative à l'autorité parentale). Cette revalorisation doit être conforme à l'évolution du coût de la vie. La pension est imposable au nom du parent qui la reçoit. Cette pension peut être remplacée par le versement à l'enfant d'un capital constitutif d'une rente. Dans ce cas, la somme déductible annuellement est égale au montant du capital, divisé par le nombre d'années de service de la rente, sans pouvoir dépasser 2700 € (IR 2007).
- La pension alimentaire fixée par le juge au profit d'un *enfant majeur* ne peut être déduite au-delà de 5568 € (IR 2007).

› Cessation de la vie commune sans dissolution du mariage

Les sommes versées au titre de la contribution aux charges du mariage sont déductibles à deux conditions :

1. Le montant de la contribution doit avoir été fixé par le juge ;
2. Les deux conjoints doivent faire l'objet d'impositions distinctes (p. 22).

b • **Frais d'accueil sous le toit du contribuable** **d'une personne âgée de plus de 75 ans** (CGI, art. 156 II, 2^e ter)

› Conditions

La personne recueillie doit :

- être âgée de plus de 75 ans au 1^{er} janvier ou au 31 décembre de l'année de l'imposition ;
- ne pas être en mesure de bénéficier d'une pension alimentaire ;
- vivre en permanence sous le toit du contribuable ;
- avoir un revenu imposable inférieur ou égal au plafond de ressources prévu pour l'allocation supplémentaire du fonds national de solidarité, soit 7 635,53 € (IR 2007) pour une personne seule, 13 374,16 € (IR 2008) pour un couple marié ou lié par un pacs dont l'un des conjoints a plus de 75 ans.

» Conséquences

- Les avantages en nature sont déductibles pour leur montant réel dans la limite de 3200 € (IR 2007) par an et par personne recueillie.
- Constituant des libéralités ils ne sont pas imposables au nom du bénéficiaire.

c » Déductions diverses

La liste exhaustive est donnée à l'article 156 II du CGI

- Cotisations sociales,
- Versements pour la retraite mutualiste du combattant,
- Intérêts des prêts consentis aux rapatriés,
- Arrérages de certaines rentes,
- Versements sur un compte épargne co-développement,
- Charges foncières des monuments historiques et assimilées

> D

Abattements spéciaux

a » Abattements accordés aux personnes âgées ou invalides

(CGI, art. 157 *bis*)

Le contribuable âgé de plus de 65 ans au 31 décembre de l'année de l'imposition ou invalide (dans les conditions posées par l'article 195 du CGI) peut déduire du revenu global auquel nous sommes parvenus après les charges déductibles, une somme de (IR 2007) :

- 2202 € si ce revenu n'excède pas 13550 €;
- 1101 € si ce revenu est compris entre 13550 € et 21860 €.

Dans le cas de personnes mariées soumises à imposition commune, l'abattement est applicable à partir du moment où l'un des époux remplit les conditions d'âge ou d'invalidité.

La déduction est doublée si les deux époux remplissent ces conditions.

b » Abattement pour enfants à charge mariés

(CGI, art. 6, 3 et, 196 B)

Cet abattement est de 11136 € (IR 2007) majoré de 5568 € pour chacun des enfants du jeune ménage. Les conditions d'application de cette déduction sont précisées en page 21.

Détermination du montant de l'impôt

Le calcul du montant de l'impôt peut être décomposé en trois phases.

> A

Première phase

Il faut déterminer le revenu global imposable correspondant à une part (système du quotient familial) :

$$\frac{\text{Revenu global}}{\text{Nombre de parts}} = \text{revenu d'une part}$$

– Nombre de parts – chaque membre du foyer fiscal représente une demi-part ou une part. Un couple dispose de deux parts de quotient familial. Chacun des deux premiers enfants ouvre droit à une demi-part supplémentaire. Chacun des enfants à partir du troisième ouvre droit à une part entière.

exemple :

un couple a trois enfants à charge. Le revenu imposable du foyer est de 20 000 € .

Calcul du nombre de parts = 4.

Mari : 1 part

Épouse : 1 part

1^{er} enfant : 1/2 part

2^e enfant : 1/2 part

3^e enfant : 1 part

Revenu d'une part :
$$\frac{20\,000\text{ €}}{4} = 5\,000\text{ €}$$

Remarque

L'article 194 du CGI prévoyait que le premier enfant à charge des contribuables célibataires ou divorcés ouvrait droit à une part entière du quotient familial.

Jusqu'à l'imposition des revenus de 1995, cette demi-part supplémentaire jouait en faveur des couples non mariés. Ainsi, des concubins avec un enfant bénéficiaient de trois parts, un couple marié avec un enfant de 2,5 parts. Selon le niveau et la répartition des ressources entre conjoints, l'économie d'impôt réalisée par les concubins pouvait être substantielle.

L'effet était encore plus important lorsque deux concubins apporteurs de ressources prenaient chacun un enfant à charge (Conseil des impôts, 11^e rapport, 1990).

Certes, l'avantage en impôt procuré par cette demi-part supplémentaire était (et reste sous le nouveau régime) plafonné. Mais ce plafonnement spécifique (19 680 F pour l'imposition des revenus de 1995 au lieu de 15 900 F pour chaque demi-part dans les autres cas) limitait, en fait, assez peu les conséquences de cette situation (même rapport).

L'égalité entre les couples mariés et les concubins a été rétablie par la loi de finances pour 1996 (imposition des revenus de 1995). L'article 3 de la loi pose le principe de l'attribution d'une demi-part de quotient familial pour le premier enfant à charge de tous les contribuables. Toutefois, sous certaines conditions, les foyers réellement monoparentaux peuvent conserver le bénéfice d'une part entière de quotient familial au titre de leur premier enfant à charge.

Résidence alternée et calcul du nombre de parts

Premier cas : le foyer fiscal est uniquement composé d'enfants en résidence principale

Nombre d'enfants	Nombre de parts du foyer fiscal	Parent isolé (case T de la déclaration)
1	1 ½ (contribuable 1, enfant ½)	
2	2	+ ½ part
3	3	pour le foyer fiscal
4	4	

Exemple

Une personne divorcée vit seule; son foyer fiscal est composé de trois enfants en résidence principale.

Nombre de parts :

Contribuable : 1 part

1^{er} enfant (charge exclusive) : ½ part

2^e enfant (charge exclusive) : ½ part

3^e enfant (charge exclusive) : 1 part

majoration personne seule : ½ part

$$\underline{3,5\text{ parts}}$$

Deuxième cas : le foyer fiscal est exclusivement composé d'enfants en résidence alternée

Nombre d'enfants	Nombre de parts du foyer fiscal	Parent isolé (case T de la déclaration)
1	1 $\frac{1}{4}$ (contribuable 1, enfant $\frac{1}{4}$)	+ $\frac{1}{2}$ part si les enfants en résidence alternée sont au moins 2.
2	1 $\frac{1}{2}$	
3	2	
4	3 $\frac{1}{2}$	

Exemple

Une personne divorcée vit seule ; son foyer fiscal est composé de trois enfants en résidence alternée.

Nombre de parts :

Contribuable	:	1 part
1 ^{er} enfant (garde alternée)	:	$\frac{1}{4}$ part
2 ^e enfant (garde alternée)	:	$\frac{1}{4}$ part
3 ^e enfant (garde alternée)	:	$\frac{1}{2}$ part
majoration personne seule	:	$\frac{1}{2}$ part
		<u>2,5 parts</u>

Troisième cas : le foyer fiscal est composé d'enfants en résidence principale et d'enfants en résidence alternée

- Cas général : pour le calcul du nombre de parts, les enfants en résidence alternée sont décomptés après les enfants dont la charge est assumée à titre principal et après les personnes vivant sous le toit et titulaires de la carte d'invalidité.

La majoration du quotient familial est calculée de la façon suivante :

- lorsque le conjoint assume par ailleurs la charge exclusive d'un enfant : $\frac{1}{4}$ pour le premier enfant en résidence alternée et $\frac{1}{2}$ part à compter du deuxième ;
- lorsque le contribuable assume par ailleurs la charge exclusive d'au moins deux enfants : $\frac{1}{2}$ part pour chacun des enfants en résidence alternée.

- Cas particulier des parents isolés

Dès lors que l'un des parents assume la charge exclusive d'au moins un enfant, le nombre de parts auquel il peut prétendre est majoré d' $\frac{1}{2}$ part, quel que soit par ailleurs le nombre d'enfants dont la charge est partagée avec l'autre conjoint.

Exemple

Une personne divorcée vit seule ; son foyer fiscal est composé d'un enfant dont elle a la charge unique et de trois enfants en résidence alternée.

Nombre de parts (rappel : les enfants en résidence alternée sont décomptés après les enfants dont la charge est assumée à titre principal) :

Contribuable	:	1
1 ^{er} enfant (charge exclusive)	:	$\frac{1}{2}$
2 ^e enfant (résidence alternée)	:	$\frac{1}{4}$
3 ^e enfant (résidence alternée)	:	$\frac{1}{2}$
4 ^e enfant (résidence alternée)	:	$\frac{1}{2}$
majoration personne seule	:	$\frac{1}{2}$
		<u>3,25 parts</u>

> **B**

Deuxième phase

Remarque

Les plus-values ou profits imposables au taux proportionnel de 16 % (plus-values réalisées par les personnes physiques lors de la cession d'immeubles ou de droits immobiliers, plus-values réalisées par les personnes physiques sur la cession à titre onéreux de valeurs mobilières, etc.) sont exclus de la taxation calculée selon le barème progressif (voir correction à apporter à l'impôt brut, p. 126)

Le montant de l'impôt brut est déterminé en deux étapes :

> Première étape

Il s'agit de déterminer l'impôt dû pour une part, ce qui revient à appliquer à cette part le *barème progressif par tranches* de l'impôt sur le revenu.

Le **tarif de l'impôt** peut être fixe, proportionnel ou progressif. La progressivité est globale ou par tranches :

- **fixe** : une cession de créance est taxée à un droit d'enregistrement de 115 € quel que soit le montant de la créance;
- **proportionnel** : le taux est proportionnel lorsqu'il constitue un pourcentage fixe de la base d'imposition.

Par exemple, l'impôt sur les sociétés est de 33 1/3 % du bénéfice imposable, que le montant de ce dernier soit de 1 525 € ou de 152 500 €;

- **progressif** : le taux est progressif lorsqu'il croît plus vite que la base d'imposition. La progressivité est dite globale lorsque la base d'imposition est divisée en cédules d'importance croissante et que le taux correspondant frappe la totalité de la cellule considérée. La progressivité est « par tranches » lorsque chaque taux n'atteint que la cédule concernée. Pour obtenir le montant de l'impôt, il faut totaliser les différents produits déterminés tranche par tranche. Le système de la progressivité par tranches atténue considérablement la progressivité de l'impôt pour les familles : quatre impôts calculés sur 100 font moins qu'un impôt calculé sur 400.

Pour en savoir plus

- Beltrame (P.) et Melh (L.) – *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, 2007.

Reprise de l'exemple : Calcul du montant de l'impôt brut : application du barème au revenu d'une part (les chiffres sont supposés).

Tranche	%	Base de calcul	Impôt pour une part
de 0,00 à 1 000 €	0	1 000 €	0,00 €
de 1 000 à 2 000 €	5	1 000 €	50 €
de 2 000 à 3 000 €	10	1 000 €	100 €
de 3 000 à 4 000 €	20	1 000 €	200 €
de 4 000 à 6 000 €	25	5 000 – 4 000 = 1 000 €	250 €
			<u>600 €</u>

> Deuxième étape

L'impôt dû par le foyer fiscal est, bien évidemment, égal à :

Impôt pour une part × nombre de parts

Reprise de l'exemple : Impôt brut du foyer = 600 € × 4 = 2 400 €



Troisième phase

L'impôt brut doit être corrigé afin de tenir compte, dans un ordre précis, des données suivantes :

Ordre d'application	Corrections à apporter à l'impôt brut
1	Plafonnement des effets du quotient familial
2	Décote
3	Réductions d'impôt
4	Impôt sur les plus-values ou profits à taux proportionnel
5	Reprises de réductions ou de crédits d'impôts antérieurs
6	Contribution représentative du droit de bail et contribution additionnelle
7	Imputations diverses

C >¹**Première correction : plafonner les effets du quotient familial**

La technique du quotient familial, en faisant porter le barème progressif par tranches sur le revenu d'une part et non sur la totalité du revenu imposable du foyer fiscal, atténue les effets de la progressivité de l'impôt. Toutefois, l'avantage fiscal procuré par ce mécanisme favorise les foyers disposant de hauts revenus, les « gosses de riches ». La parade consiste à plafonner les effets du quotient familial pour les contribuables dont le revenu excède un montant tel que, à défaut de plafonnement, l'avantage en impôt excéderait la limite impartie. Ces seuils sont publiés annuellement par l'administration.

a >• **Principe**

En vertu de l'article 197-I, 2 du Code général des impôts, l'avantage fiscal résultant de l'application du quotient familial est limité pour chacune des demi-parts ou quart de parts additionnelles.

Sont qualifiées ainsi les demi-parts ou quart de parts qui s'ajoutent à :

- deux parts pour les contribuables mariés ou liés par un PACS faisant l'objet d'une imposition commune ;
- une part pour les contribuables veufs, célibataires, divorcés, séparés soumis à une imposition distincte.

Le plafond de l'avantage fiscal procuré par l'augmentation du nombre de parts s'élève :

- à 2 227 € pour chaque demi-part additionnelle ;
- à 1 113,50 € pour chaque quart de part additionnel.

b >• **Cas particuliers****•** >¹ **Contribuables célibataires, divorcés ou séparés vivant seuls et ayant la charge d'un ou plusieurs enfants**

Ces contribuables ont la charge exclusive ou principale d'au moins un enfant. L'avantage en impôt procuré par la part entière accordée au titre du premier enfant est plafonné à 3 852 € ;

• >² **Contribuables célibataires, divorcés ou séparés ou veufs, sans personnes à charge**

Les célibataires, divorcés, séparés et veufs sans personne à charge, qui vivent seules et qui ont un enfant imposé distinctement, ont droit à une demi-part de quotient supplémentaire. L'économie en impôt en résultant est limitée à 855 € si cet enfant a au moins 26 ans au 31 décembre 2007 et à 2 857 € s'il a moins de 26 ans à cette date.

● ³ Contribuables dans l'une au moins des situations suivantes :

- titulaires d'une pension militaire d'invalidité ou de victime de guerre ;
- titulaires d'une pension pour accident du travail d'au moins 40 % ;
- titulaires personnellement de la carte d'invalidité prévue à l'article L 241-3 du Code de l'action sociale et des familles, ou ayant à charge une personne titulaire de cette carte ;
- titulaires d'une pension de veuve de guerre ;
- personnes âgées de plus de 75 ans et titulaires de la carte du combattant ou d'une pension militaire d'invalidité ou de victime de guerre ;
- veuves âgées de plus de 75 ans d'une personne titulaire de la carte du combattant ou d'une pension militaire d'invalidité ou de victime de guerre.

L'avantage en impôt procuré par les majorations de quotient familial attachées à ces différentes situations est plafonnée à (IR 2007) :

- 2 857 € par demi-part ;
- 1 428,50 € par quart de part.

C >• Calcul du plafonnement

Le mécanisme du plafonnement consiste à comparer deux termes :

1^{er} terme : impôt calculé en fonction du quotient familial de l'intéressé sans plafonnement ;

2^e terme : impôt calculé sur la base d'un quotient familial :

- de deux parts, si le contribuable est marié ou lié par un PACS et soumis à imposition commune ;
- d'une part, si le contribuable est veuf, célibataire, divorcé ou séparé.

Le montant de l'impôt ainsi obtenu, est diminué du montant du plafond correspondant à l'ensemble des demi-parts ou quart de parts additionnelles selon la situation de famille du contribuable.

Si le premier terme est inférieur au second, le plafonnement est applicable et l'impôt à retenir est celui correspondant au second terme.

Si le premier terme est supérieur au second, le plafonnement n'est pas applicable et le montant de l'impôt à retenir est celui correspondant au premier terme.

Exemple

Un contribuable marié à trois enfants à charge. Son revenu imposable est de 130 000 €.

Le quotient familial est de 4 parts, 2 pour les parents et 4 ½ parts additionnelles :

- couple : 2 parts
- 1^{er} enfant : ½ part
- 2^e enfant : ½ part
- 3^e enfant : 1 part

Calcul du plafonnement :

1^{er} terme : impôt calculé sur la base de 4 parts - (supposition) : 24 000 €

2^e terme : impôt calculé sur la base de 2 parts - (supposition) : 50 000 €. À retrancher :
plafond de l'avantage octroyé par le quotient familial pour 4 ½ parts additionnelles :
(2 227 € × 4 = 8 908 €). Impôt correspondant : 50 000 € – 8 908 € = 41 092 €.

Le 1^{er} terme est inférieur au second, l'impôt à retenir est celui correspondant au 2^e terme, soit 41 092 €.

C 2**Deuxième correction : appliquer la décote**

La décote a pour effet d'abaisser la pression fiscale sur les bas revenus. L'origine de la décote réside dans la volonté du législateur d'exonérer d'impôt les salariés rémunérés au SMIC. Jusqu'en 1980, les salariés imposables sur une part et dont les revenus ne dépassaient pas un certain plafond, bénéficiaient d'un abattement. Au-delà de ce plafond, ils devenaient imposables. L'introduction de la décote, en 1980 a permis d'éviter cet effet de seuil. À partir des revenus de 1986, la décote fut généralisée aux couples et aux familles.

Pour en savoir plus

- Conseil des impôts, 11^e rapport au Président de la République (1990), p. 287 et s.

Les contribuables dont l'impôt avant application éventuelle des réductions d'impôt est inférieur à 838 € (IR 2007), bénéficient d'une diminution d'impôt égale à la différence entre 419 € (IR 2007) et la moitié du montant de l'impôt.

Cette décote est applicable quel que soit le nombre de parts du foyer fiscal.

exemple :

le montant de l'impôt d'un contribuable, résultant du barème de l'impôt progressif par tranches, s'élève à la somme de 600 €.

Ce montant est diminué d'une décote égale à $419 \text{ €} - 300 \text{ €} = 119 \text{ €}$. Le montant de l'impôt, avant la troisième correction, s'élève à $600 \text{ €} - 119 \text{ €} = 481 \text{ €}$.

C 3**Troisième correction : pratiquer les réductions d'impôt**

1 - Les charges ouvrant droit à réduction d'impôt sont limitativement énumérées par la loi.

Elles comprennent :

- les dons versés aux organismes d'aide aux personnes en difficulté ;
- les dons versés aux œuvres d'intérêt général ou d'utilité publique et aux partis politiques ;
- les primes de rente-survie et contrats d'épargne handicap ;
- les cotisations syndicales ;
- les prestations compensatoires versées en cas de divorce ;
- les frais de garde des enfants de moins de 7 ans ;
- les sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile (dans certaines hypothèses, ces sommes peuvent faire l'objet d'un crédit d'impôt) ;
- les frais de scolarité des enfants à charge ;

- les dépenses liées à la dépendance en cas d'accueil dans un établissement pour personnes âgées ;
- les souscriptions au capital des PME ;
- les souscriptions de parts de FCP dans l'innovation ;
- les souscriptions au capital de SOFICA ;
- l'aide apportée aux créateurs et repreneurs d'entreprise ;
- les intérêts d'emprunts contractés pour la reprise d'une société ;
- les frais de comptabilité et d'adhésion à un centre de gestion ou à une association agréé ;
- les investissements réalisés dans les départements et territoires d'outre-mer ;
- l'investissement locatif dans le secteur touristique ;
- les investissements forestiers ;
- les dépenses de mécénat des entreprises.

2 - Ces réductions d'impôt ne doivent pas avoir déjà été déduites des revenus.

3 - Toutes les charges doivent être justifiées.

4 - Les réductions sont réservées aux personnes fiscalement domiciliées en France, à l'exception de la réduction d'impôt pour investissement locatif dans le secteur touristique qui est accordée quel que soit le lieu du domicile du contribuable.

● > Exemple de calcul d'une réduction d'impôt : Dons à des œuvres (CGI, art. 200)

Les dons aux organismes non lucratifs qui procèdent à la fourniture de *repas à des personnes en difficulté*, ou qui contribuent à faciliter leur *logement*, ou qui assurent à titre principal la fourniture de *soins*, ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 75 % de leur montant dans la limite des 488 premiers euros versés (IR 2007). Ces versements n'entrent pas en compte pour l'application du plafond général égal à 20 % du revenu imposable. La fraction de versement qui excède 488 euros donne lieu à une réduction d'impôt de 66 % des dons, plafonnés à 20 % du revenu imposable.

Les dons aux associations ou fondations reconnues d'*utilité publique*; aux organismes d'*intérêt général* à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, familial...; aux établissements publics ou privés agréés et aux organismes agréés pour la *création d'entreprise*; les dons pour le *financement des élections et des partis politiques*, ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 66 % de leur montant plafonné à 20 % du revenu imposable. Si les versements excèdent la limite de 20 %, l'excédent est reporté successivement sur les années 2008 à 2012 et ouvre droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions.

exemple :

un contribuable a versé en 2007 les dons suivants :

- 600 € à une association d'aide au logement de personnes en difficulté ;
- 700 € au « denier du culte » ;

– 500 € à la Fondation de France.

Son revenu imposable de 2007 s'élève à 30 000 €.

Quel est le montant de la réduction d'impôt auquel il peut prétendre ?

Le don au profit de l'association qui aide au logement de personnes en difficulté bénéficie d'une réduction d'impôt à un taux de 75 % sur les 488 premiers euros versés.

$488 \text{ €} \times 75 \% = 366 \text{ €}$.

Le surplus du versement : $600 \text{ €} - 366 \text{ €} = 234 \text{ €}$, rejoint les autres versements et subit le « sort commun » des dons.

$234 \text{ €} + 700 \text{ €} + 500 \text{ €} = 1\,434 \text{ €} < 30\,000 \text{ €} \times 20 \% = 6\,000 \text{ €}$ (le total des dons ne peut excéder 20 % du revenu imposable; les versements qui fournissent un logement, des repas, des soins à des personnes en difficulté n'entrent pas en compte pour le calcul de ce plafond).

$1\,434 \text{ €} \times 66 \% = 946,44 \text{ €}$

Montant de la réduction d'impôt : $366 \text{ €} + 946,44 \text{ €} = 1\,312,44 \text{ €}$.

C >⁴

Quatrième correction : intégrer l'imposition proportionnelle des plus-values

Un certain nombre de plus-values (plus-values réalisées par les particuliers sur la cession de valeurs mobilières ou droits sociaux; plus-values professionnelles à long terme, etc.) sont imposées à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel de 16 % (27 % avec les prélèvements sociaux), et non à l'impôt selon le barème progressif par tranches. Le résultat de cette imposition proportionnelle est intégré à ce niveau.

C >⁵

Cinquième correction : reprise de réductions d'impôt antérieures

Le bénéfice des réductions d'impôt est généralement subordonné au respect de certains engagements. Le non-respect de ces obligations est sanctionné par la réintégration des avantages en impôt indûment accordés.

C >⁶

Sixième correction : imputations diverses

Ces imputations, très nombreuses, clôturent le calcul du montant de l'impôt exigible. Seules seront exposées ici les règles concernant les crédits d'impôt pour dépenses d'acquisition de gros équipements dans l'habitation principale.

Crédit d'impôts

- Pour dépenses d'acquisition de gros équipements dans l'habitation principale.
- Les frais de garde des enfants de moins de 7 ans ;
- Les sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile (dans certains hypothèses, ces sommes peuvent faire l'objet d'une réduction d'impôt)
- Les intérêts des prêts contractés par les étudiants ;
- Acquisition ou location de véhicules automobiles peu polluants.

Autres imputations :

Retenue à la source appliquée sur option aux revenus des auteurs, artistes et sportifs domiciliés en France. Retenue à la source sur les indemnités de fonction perçus par les élus locaux qui optent pour l'imposition dans la catégorie des traitements et salaires.

Le crédit d'impôt s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle la dépense a été payée. Si le crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû, l'excédent est restitué au contribuable (à la différence de la réduction d'impôt).

● > Exemple d'un crédit d'impôt : dépenses d'acquisitions de gros équipements (CGI, art. 200 quater)

Remarque :

Les articles 90 et 91 de la loi de finances pour 2005 modifient de façon substantielle le dispositif institué par la loi de finances pour 2000. Le crédit d'impôt en faveur des gros équipements et assimilés dans l'habitation principale est remplacé, pour les **dépenses payées entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2009**, par deux crédits d'impôt, l'un en faveur du développement durable et l'autre en faveur de l'aide aux personnes.

Le crédit d'impôt en faveur du développement durable concernera les dépenses :

- d'acquisition de chaudières à basse température et de chaudières à condensation ;
- d'acquisition de matériaux d'isolation thermique et d'appareils de régulation de chauffage ;
- d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable ou des pompes à chaleur autres que celles fonctionnant avec une technologie Air/Air.

Le crédit d'impôt en faveur de l'aide aux personnes concernera les dépenses :

- d'installation ou de remplacement d'équipements spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapées ;
- payées pour la réalisation de travaux de protection contre les risques technologiques ;
- d'acquisition d'ascenseurs électriques à traction possédant un contrôle avec variation de fréquence.

Le taux du crédit d'impôt sera de :

- 15 % pour les dépenses d'acquisition de chaudières à basse température ;
- 15 % pour les travaux de prévention des risques technologiques et les dépenses d'acquisition d'ascenseurs électriques ;
- 25 % pour les dépenses d'acquisition de chaudières à condensation, les dépenses d'acquisition de matériaux d'isolation thermique et d'appareils de régulation de chauffage ;

- 25 % pour les dépenses d'installation ou de remplacement d'équipements spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapées ;
- 40 % pour les équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable ou des pompes à chaleur dont la finalité essentielle est la production de chaleur.

Le montant des dépenses ouvrant droit à chaque crédit d'impôt sera plafonné, pour la période du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2009, selon les modalités suivantes :

- le plafond global pluriannuel du crédit d'impôt « développement durable » sera fixé à 8 000 € pour une personne seule et 16 000 € pour un couple marié ou pacsé (CGI, art. 200 *quater* nouveau) ;
- le plafond global pluriannuel du crédit d'impôt « aide à la personne » sera fixé à 5 000 € pour une personne seule et 10 000 € pour un couple marié ou pacsé (CGI, art. 200 *quater* A nouveau).

Ces sommes seront majorées pour charge de famille.

Ces nouvelles dispositions sont applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2005.

Le dispositif exposé ci-après est applicable à l'imposition des revenus de l'année 2004.

Les contribuables propriétaires, locataires ou occupants à titre gratuit de leur habitation principale sont susceptibles de bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses payées entre le 15 septembre 1999 et le 31 décembre 2005 pour l'acquisition de gros équipements et assimilés.

Les équipements concernés sont énumérés à l'article 18 *bis*, 1 à 3 de l'annexe IV au Code général des impôts. Il s'agit :

- des gros équipements de chauffage installés dans les immeubles collectifs ;
- des gros équipements sanitaires : cabines hammam ou sauna prêts à poser ;
- des ascenseurs.

Ces équipements doivent être fournis et facturés par l'entreprise qui effectue les travaux d'installation. Les travaux doivent bénéficier du taux réduit de la T.V.A. (5,5 %).

Le crédit d'impôt est égal à 15 % du coût des équipements toutes taxes comprises. La main d'œuvre est exclue de la base.

Pour un même contribuable et une même habitation, le montant des dépenses ouvrant droit à crédit d'impôt ne peut excéder, pour la période courant du 15 septembre 1999 au 31 décembre 2002 (pour la période du 1^{er} janvier 2003 au 31 décembre 2010 pour le nouveau dispositif) :

- 4 000 € pour une personne célibataire, divorcée ou veuve ;
- 8 000 € pour un couple marié ou lié par un PACS ;
- augmenté de 400 € pour le premier enfant à charge et les autres personnes à charge du foyer fiscal ;
 500 € pour le deuxième enfant à charge ;
 600 € par enfant à partir du troisième.

Les contributions sociales



La contribution sociale généralisée sur les revenus d'activité et de remplacement

« Après l'instauration de l'impôt sur le revenu en 1914 et l'introduction de la TVA en 1953, la contribution sociale généralisée est une étape fondamentale de la réforme de notre système de prélèvement fiscal et social. »

Discours du Premier ministre à l'Assemblée nationale le 15 novembre 1990

- › Dans la plupart des systèmes fiscaux, l'impôt sur le revenu des personnes physiques peut être décrit comme une imposition :
- *Unitaire*, en ce sens qu'il est fait masse des revenus des contribuables et qu'un barème de taxation uniforme est applicable. Dans le passé un même contribuable pouvait subir simultanément plusieurs prélèvements : des impôts (dits cédulaires) frappaient chaque catégorie de revenu; à ceux-ci pouvait se superposer un impôt (dit général) portant sur l'ensemble des revenus.
- Calculée à *taux progressif* (en 1981, aux États-Unis, le barème comportait seize tranches dont les taux étaient échelonnés entre 14 et 70 %), et de ce fait investie

d'une *fonction redistributive* (au Royaume-Uni, avant 1979, les revenus du capital étaient imposés jusqu'à 98 % et ceux du travail jusqu'à 83 %). Cette trop forte progressivité s'accompagnait d'une multiplication de régimes de faveurs et dispositions dérogatoires, facteurs de complexité. Progressivement le nombre de tranches diminue (il n'est plus que de deux en Grande-Bretagne et aux États-Unis, mais encore de cinq en France), ce qui devrait conduire, corrélativement à une disparition des mesures de tempérament ou d'exception. Dans un même temps, les taux d'imposition ont été plafonnés à des niveaux moins confiscatoires (de 25 % à 40 % au Royaume-Uni, de 15 à 33 % aux États-Unis, mais encore de 0 à 49,58 % en France).

- Assise sur le revenu global, ce qui permet sa *personnalisation* pour tenir compte de la situation spécifique du contribuable.
- Enfin, à l'*exception notoire de la France, prélevée à la source* : des retenus sont effectuées par un tiers (employeur ou banquier) qui les verse au Trésor; des ajustements ultérieurs sont effectués en fonction de la charge fiscale définitive.

> Depuis les lois de finances pour 1991 et 1996

La France s'est fortement démarquée du « modèle international » et du système unitaire introduit en France par les lois Caillaux de 1914-1917, en introduisant successivement la *contribution sociale généralisée* (CSG), impôt à taux proportionnel (2,4 % en 1996 porté à 7,5 % à compter du 1^{er} janvier 1997), à assiette large (aujourd'hui, la quasi totalité des revenus) et prélevé à la source; puis en 1996 une *contribution au remboursement de la dette sociale* (CRDS), elle aussi à taux proportionnel (0,5 %), à base large et prélevée à la source.

Ce système « plural » fait coexister l'impôt sur le revenu fortement personnalisé et à taux progressif mais de faible rendement (5,9 % du PIB en 1992⁽¹⁾, alors qu'à la même date les cotisations sociales représentaient 19,6 % du PIB), avec la CSG, prélèvement universel à taux proportionnel et à fort rendement⁽²⁾ du fait, justement, de la généralité de son assiette et de son taux non négligeable.

Ainsi, plutôt que de financer la protection sociale par un recours accru à l'impôt sur le revenu, le législateur a-t-il préféré recourir à un nouveau prélèvement.

Pour en savoir plus

- La contribution sociale généralisée, 14^e rapport du Conseil des impôts au Président de la République, 1995.
- Gouadain (D.) – La fiscalité directe sur le revenu des ménages sur les voies de la singularité. Vers un nouveau modèle de référence? *Dr. fisc.* 1996, n° 42, p. 1292-1297.

(1) La moitié des revenus et la même proportion des ménages échappent à l'impôt sur le revenu.

(2) Le rapport du point, sur une assiette suffisamment large serait de 48,2 milliards de francs; 14^e rapport du Conseil des impôts, p. 1710.

Le **taux** de la CSG est de 7,5 % pour les revenus d'activité. Les revenus de remplacement sont passibles du taux réduit de 6,6 % pour les pensions de retraite et d'invalidité et les allocations de préretraite; de 6,2 % (pouvant être ramené à 3,8 % dans certains cas) pour les autres revenus de remplacement. Son recouvrement est effectué par les organismes chargés du recouvrement des cotisations de sécurité sociale. La CSG sur les revenus d'activité et de remplacement est déductible à hauteur respectivement de 5,1 points et 3,8 points.

Remarque

Pour l'imposition des revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2005, l'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit le déduction de la CSG à hauteur de : 5,1 points pour les revenus d'activité; 3,8 points pour les allocations de chômage et de pension de retraite de certaines personnes ne payant pas l'impôt sur le revenu; 4,2 points pour les pensions de retraite, d'invalidité et autres revenus de remplacement.

> B

La contribution sociale sur les revenus du patrimoine

Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France (CGI, art. 4 B) sont assujetties à cette contribution sur les revenus nets :

- des revenus fonciers;
- des rentes viagères constituées à titre onéreux;
- des revenus de capitaux mobiliers;
- des plus-values, gains en capital et profits réalisés sur les marchés à terme d'instruments financiers et de marchandises, sur les marchés d'options négociables ainsi que sur les opérations de bons d'option, soumis à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel;
- des revenus qui entrent dans la catégorie des BIC, des BNC ou des bénéfices agricoles, à l'exception de ceux qui sont assujettis à la contribution sur les revenus d'activité et de remplacement.

Le **taux** de la contribution est de 8,2 %.

La CSG sur les revenus du patrimoine imposés à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif (ce qui exclus les revenus des plus-values) est déductible du revenu imposable de l'année de son paiement, à hauteur de 5,8 points.

> C

La contribution sociale sur les produits de placements

Sont assujettis à cette contribution :

- les produits de placements sur lesquels est opéré le prélèvement libératoire;
- certains produits de placement exonérés totalement ou partiellement de l'impôt sur le revenu;

– les plus-values immobilières (CGI, art. 150 U à 150 UB).

Le **taux** de la contribution est de 7,5 % (à partir du 1^{er} janvier 2005, le taux est porté à 8,2 % pour certains produits).



Les contributions pour le remboursement de la dette sociale (CRDS)

Les revenus d'activité et de remplacement (Code de la sécurité sociale, articles L. 136-2 à L. 136-4 et 136-8 III), **les revenus du patrimoine** (Code de la sécurité sociale, article L. 136-6 I) et **les revenus de placements** (visés à l'article L. 137-7 du Code de la sécurité sociale) supportent une contribution au taux de 0,5 %.



Prélèvement social de 2 %

Ce prélèvement est applicable sur les revenus du patrimoine(notamment sur les plus-values immobilières à compter du 1^{er} janvier 2004) et sur les produits de placements (assiette identique à la CSG). Il est opéré par voie de rôle.



Contribution additionnelle au prélèvement social

Ces contributions additionnelles sont assises, contrôlées, recouvrées et exigibles dans les mêmes conditions que celles applicables aux prélèvements sociaux auxquels elles s'ajoutent.

La contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine et sur les produits de placement est fixée à 0,30 % (Depuis le 1^{er} juillet 2004).

Plafonnement des impôts directs

L'article 74 de la loi de finances pour 2006 instaure, au profit de chaque contribuable, un droit à restitution des impositions directes pour la fraction qui excède 60 % de ses revenus (CGI, art. 1^{er}). Les conditions d'application de ce droit sont définies à l'article 1649-0 A du même code.

Les impôts concernés par le plafonnement sont : l'impôt sur le revenu (imposition au barème progressif ou à un taux forfaitaire), l'impôt de solidarité sur la fortune, la taxe d'habitation et la taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties concernant la résidence principale et certaines taxes additionnelles à celles-ci, ainsi que la taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux et les objets d'art, de collection ou d'antiquité.

La loi portant sur le travail, l'emploi et le pouvoir d'achat (loi TEPA du 21 août 2007) porte le taux du prélèvement à 50 % et intègre dans le plafonnement les prélèvements sociaux, y compris la fraction déductible de la CSG. Ces dispositions entreront en vigueur à compter du droit à restitution ouvert au 1^{er} janvier 2008.

Le droit à plafonnement est acquis au 1^{er} janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle les impôts ont été payés.

Les revenus pris en compte sont ceux de l'année précédant celle du paiement des impôts.

Par exemple, le droit à restitution acquis au 1^{er} janvier 2008 est déterminé en retenant les impôts payés en 2007 et les revenus réalisés en 2006.

La demande de restitution des impôts directs doit être demandée par le contribuable avant le 31 décembre de l'année au cours de laquelle le droit à restitution a été acquis.

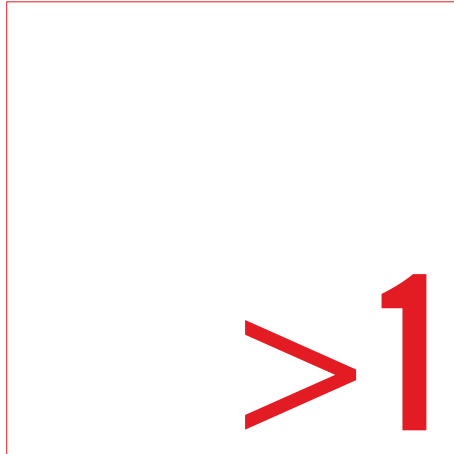
Par exemple, en fonction des revenus qu'il aura perçus en 2006, le contribuable, entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2008, peut demander la restitution des impôts directs payés en 2007.

Le contribuable bénéficiaire du droit à restitution est le foyer fiscal au sens de l'article 6 du Code général des impôts (v. p. 17). Ce foyer doit être fiscalement domicilié en France (sur la définition du domicile fiscal, v. p. 23).

exemple :

M. GEORGES, veuf, est retraité. Il dispose en 2006 de faibles revenus (10 000 €) mais d'un important patrimoine imposable à l'ISF (1 900 000 €).

IR 2006	0
Taxe d'habitation (habitation principale)	450 €
Taxe foncière (habitation principale)	850 €
Impôt de solidarité sur la fortune	7 970 €
Montant total des impositions directes	9 270 €
Plafond (60 % des revenus)	6 000 €
Soit un droit à restitution de	3 270 €



s o u s p a r t i e

> > > > > > >

II. L'impôt sur le revenu professionnel des personnes morales

Les bénéfices des personnes morales sont soit imposés au nom des associés, soit passibles de l'impôt sur les sociétés.

Bénéfices imposés au nom des associés

Les personnes physiques associées au sein des personnes morales suivantes sont soumises à l'impôt sur le revenu sur leur part de bénéfice :

- Sociétés civiles
- Sociétés en nom collectif
- Groupements d'intérêt économique
- Sociétés en commandite simple
- Sociétés de fait
- SARL unipersonnelles lorsque l'associé unique est une personne physique

Les résultats bénéficiaires ou déficitaires de ces groupements sont appréhendés fiscalement par les associés. La personne morale ne subit aucune imposition sur son bénéfice, bien qu'il soit calculé à son niveau.
Le résultat de ces personnes morales est déterminé d'après les règles fixées par les revenus catégoriels correspondants à l'activité professionnelle ou patrimoniale.

exemples :

- Société civile immobilière : revenus fonciers pour les particuliers associés ; bénéfices industriels et commerciaux pour une entreprise commerciale.
- Société en nom collectif : bénéfices industriels et commerciaux.

Les sociétés de personnes peuvent néanmoins opter pour l'impôt sur les sociétés. L'option doit parvenir aux services fiscaux dans les trois premiers mois de l'exercice au cours duquel la société souhaite être soumise à l'impôt sur les sociétés.

Pour en savoir plus

- De Givre (Y.) et autres auteurs – *Sociétés de personnes* EFE, Litec, 1995

Personnes morales relevant de l'impôt sur les sociétés

g r a n d > |



Champ d'application

L'article 206-1 du CGI dispose que sont soumises à l'impôt sur les sociétés quel que soit leur objet :

- les sociétés anonymes,
- les sociétés à commandite par actions,
- les sociétés à responsabilité limitée,
- les sociétés coopératives.

Mais aussi les sociétés de personnes qui ne relèvent pas de plein droit de l'impôt sur les sociétés peuvent y être soumises sur option. On trouve principalement les sociétés civiles, les entreprises unipersonnelles créées par des personnes physiques, les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple. D'autres collectivités peuvent relever du champ d'application de l'impôt sur les sociétés (art. 206-2 du CGI) si elles réalisent des activités commerciales.

exemples :

- Société civile immobilière réalisant des opérations de marchand de biens.
- Associations effectuant des opérations de négoce.
- Associations ayant une activité de gestionnaire de leur parc immobilier (location soumise au taux d'impôt sur les sociétés de 24 %), bien que l'activité ne soit pas commerciale.

g r a n d > II



Territoire d'imposition

L'impôt sur les sociétés s'applique uniquement sur les bénéfices réalisés par des sociétés exploitées en France. Ce principe déroge à celui applicable pour l'impôt sur le revenu qui vise l'appréhension de la totalité des revenus de source française et étrangère.

Sauf conventions internationales, les bénéfices réalisés par des sociétés françaises dans les entreprises (établissements, succursales) exploitées à l'étranger ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés en France. Corrélativement, les charges ne sont pas déductibles en France.

Les entreprises exploitées en France par des sociétés étrangères sont soumises à l'impôt sur les sociétés.

g r a n d > III



Détermination du résultat imposable

La détermination du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés est réalisée d'après les règles prévues par la fixation du résultat des entreprises relevant du régime des bénéfices industriels et commerciaux.

Il existe néanmoins des exceptions à ce principe concernant :

- les revenus mobiliers encaissés par les sociétés ;
- la taxation des plus-values à long terme ;
- les charges déductibles ;
- le report déficitaire ;
- le régime d'intégration fiscale.

a >• Les revenus mobiliers ouvrant droit à crédit d'impôts encaissés par la société

Ces revenus sont soumis à l'impôt sur les sociétés pour leur montant brut (net encaissé + crédit d'impôt). Le crédit d'impôt vient en déduction de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, il est admis que le crédit d'impôt peut ne pas être intégré au bénéfice. Dans cette hypothèse, le crédit d'impôt ne sera imputable que pour partie sur l'impôt dû; pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1993, la fraction est égale à 66,66 % pour les sociétés relevant de l'IS au taux de 33 1/3 %. Pour les autres soumises au taux réduit de 15 %, la fraction est égale à 85 %.

exemple :

dividendes payés et portés en comptabilité : 3 049 €

Crédit d'impôt : 1 524 €

Imputation sur l'IS : 1 016 €

En outre, un régime particulier est prévu pour les sociétés mères quant aux dividendes perçus de leurs filiales. L'article 145 du Code général des impôts exonère chez la société mère les dividendes reçus de filiales dans lesquelles elle détient au moins 5 % du capital (10 % pour les exercices clos avant le 31 décembre 2000). Ce régime est optionnel. Corrélativement, une quote-part de frais et charges fixée forfaitairement à 5 % du revenu brut (net payé) doit être réintégrée au résultat fiscal de la société mère.

Attention :

La loi de Finances pour 2004 a supprimé l'avoir fiscal pour les distributions mises en paiement à compter du 1^{er} janvier 2005.

Par ailleurs, les avoir fiscaux ne sont plus utilisables par les sociétés à compter du 1^{er} janvier 2005.

b >• Les plus-values nettes à long terme

Les plus-values nettes à long terme bénéficient d'une taxation forfaitaire réduite au taux de 19 % à la condition que le solde soit affecté à un compte de réserve spéciale (avant le 31/12/2004).

Les réserves spéciales à long terme doivent être virées à un compte de réserve ordinaire avant le 31/12/2005 dans la limite de 200 M€ (Loi de Finances rectificative pour 2004). Les sommes obligatoirement virées en 2005 supporteront une taxe exceptionnelle de 2,5 % qui dispense la société du règlement de l'imposition complémentaire qui aurait eu pour objet de porter l'imposition totale de la plus-value à 33 1/3 %.

L'assiette correspond au poste comptable y compris les réserves spéciales incorporées au capital à compter du 1/01/2005 et les pertes imputées sur la réserve sous déduction d'un abattement de 500 000 €.

Depuis le 1^{er} janvier 2008 et pour les exercices sociaux ouverts à compter de cette date, seules les plus-values suivantes relèvent du régime des plus-values à long terme.

- Plus-values sur titres de participation qui bénéficient d'un régime d'exonération.
- Plus-values sur titres de participation de sociétés à prépondérance immobilières cotées.
- Résultat net des concessions de licences d'exploitation de brevets.

Les autres éléments de l'actif immobilisé sont exclus du régime des plus-values à long terme. L'application du régime des plus-values à long terme taxable au taux réduit d'impôt de 15 % (non compris les contributions).

La taxation des plus-values à long terme effectuée lors de l'encaissement des indemnités d'assurance ou d'expropriation d'immeubles était différée de deux ans lorsque les biens étaient soumis au régime des plus-values à long terme.

• > Les titres de participation

Titres qui relèvent de cette définition au plan comptable et ceux qui relèvent de la loi fiscale (titres qui ouvrent droit au régime des sociétés mères).

Les provisions pour dépréciation relatives aux titres de participation constituées depuis le 1^{er} janvier 2007 ne sont plus déductibles du résultat fiscal et les reprises de provision ne sont plus imposées.

À compter des exercices ouverts le 1^{er} janvier 2007, les plus-values réalisées sur des titres de participation détenus depuis plus de deux ans sont exonérés sous réserve de l'imposition d'une quote part de frais et charges fixée forfaitairement à 5 % du résultat net des plus-values de cession.

• > Les titres de placement

Actions de sociétés autres que les titres de participation, bons de souscription d'actions, titres de sociétés à prépondérance immobilière sont exclus du régime des plus-values à long terme, ils relèvent donc du régime de droit commun de l'impôt sur les sociétés.

De plus, dérogeant au principe de taxation du profit ou de la constatation d'une moins-value dégagée lors de la vente, le régime parts ou actions d'OPCVM (SICAV...) oblige à constater à la clôture de chaque exercice social, la plus-value latente du titre constatée d'après sa valeur liquidative. Cet écart doit faire l'objet d'une réintégration fiscale au tableau de détermination du résultat.

Attention :

- La Loi de Finances rectificative pour 2004 a supprimé à compter des exercices ouverts au 1/01/2005 la dotation à la réserve spéciale des plus-values à long terme.

Ainsi, l'obligation de doter la réserve spéciale des plus-value à long terme ne s'applique plus pour les plus-values à long terme imposées au titre des exercices ouverts depuis le 1/01/2004.

	Exercice ouvert 2005	Exercice ouvert 2006	Exercice ouvert 2007
Taux d'imposition	15 % (titres de participations. Résultat net de concession de licence de brevet)	8 % (titres de participations)	0 % (titres de participations) sauf taxation de la quote part de frais et charges (5 %) à 33 ¹ / ₃ %

Les moins-values à long terme sur la cession de titres de participations ne peuvent plus être imputées à partir de 2007 (exercice ouvert au 1^{er} janvier 2007).

c >• Charges déductibles

> Les intérêts des comptes courants et prêts d'entreprises liées

Les limitations prévues par les BIC sont complétées ici par d'autres mesures limitant la déduction des intérêts en compte courant des associés ou des prêts effectués auprès d'entreprises liées. Il est rappelé que la déduction des intérêts ne peut être effectuée que si le capital est entièrement libéré et si le taux maximum d'intérêts versés aux associés est égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit (pour 2007 : 5,41 %).

La déduction des intérêts par une société sous capitalisée à des entreprises liées (cf. art. 39-12 du CGI) est limitée et doit faire l'objet d'une réintégration si :

- 1) les avances consenties par des entreprises liées dépassent une fois et demie les capitaux propres
- 2) le montant des intérêts versés est supérieur à 25 % du résultat courant de l'emprunteuse majoré de ces intérêts, des amortissements, du loyer de crédit bail
- 3) le montant des intérêts servis excède celui des intérêts réunis des entreprises liées.

La fraction des intérêts dépassant la plus élevée d'une de ces 3 limites est réintégrée au résultat fiscal sauf si la fraction excédentaire ne dépasse pas 150 000 €. Cette fraction peut être déduite selon certaines modalités des exercices suivants.

> Les rémunérations des dirigeants

Les rémunérations des dirigeants des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés sont déductibles dans la mesure où elles ne paraissent pas exagérées compte tenu du travail effectivement fourni.

d >• Report déficitaire

Ce report peut s'effectuer sur les bénéfices des exercices suivants le déficit, ou s'imputer sur option sur les bénéfices des exercices antérieurs (technique ins-

pirée du « *carry back* » de la fiscalité américaine à condition que l'activité de l'entreprise n'ait pas été modifiée).

› Report sur les exercices suivants

Le déficit fiscal d'un exercice doit être imputé sur le premier résultat bénéficiaire des cinq exercices futurs (à compter des exercices ouverts au 01/01/2004). Antérieurement, le déficit ne pouvait être reporté que sur les résultats des cinq exercices suivants. Au-delà le report du déficit n'était pas admis. La limitation à cinq ans ne jouait pas pour la partie du déficit qui provient d'amortissements comptabilisés et réputés différés en période déficitaire (cf. p. 00). Le déficit peut être valablement reporté si la société ne change pas d'activité ou d'objet.

› Report sur les exercices antérieurs

Ce report est prévu par l'art. 220 *quinquies* du CGI (loi de finances pour 1985). Le déficit vient diminuer les bénéfices fiscaux non distribués des trois derniers exercices qui ont été effectivement soumis à l'impôt sur les sociétés.

La créance d'impôt qui est dégagée par l'imputation du déficit peut être :

- imputée sur l'impôt sur les sociétés à payer pendant cinq ans,
- ou remboursée à l'issue de la cinquième année,
- ou mobilisée à titre de garantie auprès d'un établissement financier (en application de la loi du 2 janvier 1981, loi Dailly).

exemple :

Exercice N : déficit 15 245 € (amortissements réputés différés : 1 622 € ; déficits ordinaires : 1 622 €).

Exercice N – 3 : bénéfice 3 048 € – 3 048 € (déficit).

Exercice N – 2 : bénéfice 6 092 € – 6 092 € (déficit).

Exercice N – 1 : bénéfice 4 573 € – 4 573 € (déficit).

Reste reportable en avant sur cinq ans : 15 245 € – 13 720 € = 1 524 €.

Montant de la créance = déficit utilisé × taux de l'IS de l'exercice déficitaire.

Dans notre exemple : si année N = 2000, (créance sur le Trésor Public) $13\,720 \text{ €} \times 33 \frac{1}{3} \% = 4\,573 \text{ €}$.

Cette créance n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés.

e › Régime fiscal de groupe

› Régime d'intégration fiscale

La loi de finances pour 1988 (loi du 30 décembre 1987) a institué un régime particulier au profit des sociétés françaises relevant de l'impôt sur les sociétés. Ce régime permet à une société « tête de groupe » de déterminer un résultat fiscal relevant de l'impôt sur les sociétés à partir des résultats de chaque société composant le groupe intégré.

Ce régime est optionnel, il doit être formalisé auprès du Centre des impôts. Il ne nécessite pas d'agrément préalable.

Ce régime est soumis aux conditions suivantes :

- La société mère « tête de groupe » doit détenir directement ou indirectement 95 % en moins du capital des sociétés intégrées.
- La société « tête de groupe » ne doit pas être détenue à plus de 95 % par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.
- Les exercices comptables des sociétés composant le groupe doivent être identiques (date d'ouverture et de clôture) et d'une durée de 12 mois.

Pour les exercices clos à compter du 31/12/2003, il est possible d'allonger ou de réduire pour tout le groupe la durée d'un exercice afin de décaler la date de clôture. Cette modification ne peut intervenir qu'une seule fois.

Ce régime permet donc une compensation entre les différents résultats sous réserve d'opérer des « retraitements » afin d'éviter des déductions ou des impositions en double. Seule la société tête de groupe est redevable de l'impôt sur les sociétés pour le compte des autres sociétés.

› Régime des sociétés mères et filiales (art. 145 du CGI)

Le régime des sociétés mères et filiales permet d'éviter le cumul d'imposition dans la situation où une filiale réalise un résultat imposable à l'impôt sur les sociétés et distribue après impôt son résultat à sa société mère qui comprend dans son propre résultat le montant des dividendes distribués.

Le régime est optionnel pour la société mère qui doit être soumise au taux normal de l'impôt sur les sociétés. Aucune condition de nationalité n'est requise pour les filiales.

Les titres doivent représenter au moins 5 % du capital social de la filiale et être détenus en pleine propriété par la société mère. La société mère doit conserver les titres de sa filiale pendant deux ans au moins.

Toutes les sommes reçues en qualité d'actionnaire par la société mère ainsi que les avances consenties aux associés (art. 111 a du CGI) et certains intérêts excédentaires sont exonérés d'impôt sur les sociétés sauf une quote part de frais et de charges égale à 5 % du produit total des participations.

f • Régime fiscal des restructurations (principes généraux)

La Loi a prévu pour les opérations de fusions et opérations assimilées un régime optionnel de faveur concernant l'impôt sur les sociétés, l'impôt de distribution et les droits de mutation.

Les opérations de fusion et les scissions entraînent en droit commun la dissolution des sociétés absorbées ou scindées et donc l'imposition des plus-values d'actif, des provisions et du résultat d'exploitation non taxé.

Il en est de même pour les apports de branche complète d'activité, la société apporteuse est alors imposée sur la plus-value constatée lors du transfert des éléments d'actif.

Le régime de droit commun peut donc être pénalisant pour les opérations menées par les sociétés.

Aussi, un régime spécial sur option visé à l'article 210 A du CGI permet pour la société apporteuse de bénéficier d'une exonération des plus-values de fusion. La société bénéficiaire doit reprendre dans son résultat fiscal les plus-values nettes constatées sur les éléments amortissables par parts égales sur une période de cinq ans. En contrepartie la société bénéficiaire pourra comptabiliser les amortissements correspondants d'après la valeur comptable (valeur d'apport).

L'attribution gratuite des titres sociaux aux associés de la société apporteuse représentant l'apport d'actif et de passif n'est pas considérée comme une distribution de revenus. Elle est exonérée d'impôt sur le revenu. Les plus-values réalisées par les associés ne sont pas taxées (différence entre la valeur d'acquisition du titre et la valeur d'échange) et bénéficient d'un report d'imposition. L'imposition sera effectuée lors de la cession des titres à partir de la valeur d'origine (valeur d'acquisition) et non la valeur retenue par l'échange.

Les droit d'enregistrement pour de telles opérations relèvent du régime spécial prévu à l'article 816 du CGI et donc du droit fixe 230 €.

g r a n d > IV



Calcul de l'impôt exigible

Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés doivent déterminer elles-mêmes le montant de l'impôt à régler au Trésor public.

L'impôt se calcule sur le résultat fiscal de l'exercice au taux de 33 1/3 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1993. Il était de 24 % – exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 1991 – et de 37 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1990 et 39 %, 42 %, 45 % et 50 % antérieurement.

La loi de finances pour 1989 avait institué un complément d'impôt sur les sociétés pour les bénéfices distribués, afin de limiter les distributions et d'encourager l'autofinancement dans les sociétés. Le supplément d'IS avait pour objet de porter le taux appliqué par la société à 42 %. Le supplément n'est pas dû pour les distributions des résultats comptables des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1992.

Les plus-values nettes à long terme sont taxées au taux de 19 % et exonérées s'agissant des titres de participations cédés à compter du 1^{er} janvier 2007.

Taux applicable	Exercice ouvert à compter du 1 ^{er} janvier 2002
	15 % (sur la fraction de bénéfice limité à 38 120 €)

Les sociétés qui réalisent un chiffre d'affaires hors taxes inférieur à 7 630 000 € et dont le capital social entièrement libéré est détenu pour 75 % au moins par les personnes physiques, ou par des sociétés qui satisfont à ces conditions, bénéficient d'un taux réduit d'impôt sur les sociétés.

exemple :

résultat fiscal (2007) 60 980 €

Impôt dû : $38\,120 \text{ €} \times 15 \% = 5\,718 \text{ €}$

$22\,860 \text{ €} \times 33,3 \% = 7\,619 \text{ €}$

13 337 €

g r a n d > V



Paieement de l'impôt

a > Imposition forfaitaire annuelle (IFA)

Les personnes morales :

- immatriculées au registre du commerce et des sociétés au 1^{er} janvier de chaque année;
- et soumises à l'impôt sur les sociétés;

doivent acquitter chaque année une imposition forfaitaire annuelle quel que soit le montant de leur résultat fiscal (bénéficiaire ou déficitaire).

L'IFA est fonction du chiffre d'affaires TTC (y compris les produits financiers), réalisé l'exercice précédent :

inférieur à 400 000 € :	0 €
de 400 000 € à 750 000 € :	1 300 €
entre 750 000 € et 1 500 000 € :	2 000 €
entre 1 500 000 € et 7 500 000 € :	3 750 €
entre 7 500 000 € et 15 000 000 € :	16 250 €
entre 15 000 000 € et 75 000 000 € :	20 500 €
entre 75 000 000 € et 500 000 000 € :	32 750 €
au-delà de 500 000 000 € :	110 000 €

Les sociétés nouvelles dont le capital social est constitué par des apports en numéraire sont exonérées d'IFA pendant les trois premiers exercices ainsi que les sociétés exonérées d'impôt sur les sociétés.

L'IFA constitue une charge déductible depuis 2006 et ne peut plus être imputé sur l'impôt sur les sociétés.

b » Impôt sur les sociétés

Le paiement est réalisé sous la forme du versement spontané de quatre acomptes trimestriels calculés à partir du dernier bénéfice connu soumis à l'impôt au taux normal. Le solde est versé lors de la détermination du montant du résultat fiscal.

Montant des acomptes pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1992

1 ^{er} acompte	8,33 %
2 ^e acompte	8,33 %
3 ^e acompte	8,33 %
4 ^e acompte	8,33 %
total	33,32 % (arrondi à 33,33 %)

L'acompte est ramené à 3,75 % pour le résultat fiscal taxé à 15 %.

c » Contribution de 1,5 % (abrogée à compter du 1^{er} janvier 2006)

Cette contribution est égale à 10 % du montant de l'impôt sur les sociétés calculé au taux de 33 1/3 % ou des taux réduits. Elle s'applique aux exercices clos en 2001 depuis le 1^{er} janvier 1995 et ne constitue pas, comme l'impôt sur les sociétés, une charge déductible. Du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 2000, le taux était de 10 %. À compter du 1^{er} janvier 2001, le taux est ramené à 6 % et 3 % à compter des exercices clos en 2002.

Pour les exercices clos en 2005, le taux est réduit à 1,5 %. Cette contribution est abrogée pour les exercices clos à compter du 1/01/2006.

d » Contribution sociale de 3,3 %

Elle est applicable aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2000. Les sociétés qui réalisent un chiffre d'affaires hors taxes inférieur à 7 630 000 € et dont le capital entièrement libéré est détenu pour 75 % au moins par des personnes physiques ou sociétés de personnes échappent à la contribution.

Elle correspond à 3,3 % de l'IS de référence après un abattement en base de 763 000 €. Elle n'est pas déductible des résultats imposables.

e » Crédits d'impôt

La société peut imputer sur l'impôt dû les crédits d'impôt attachés à des revenus distribués.

f » Prélèvement exceptionnel

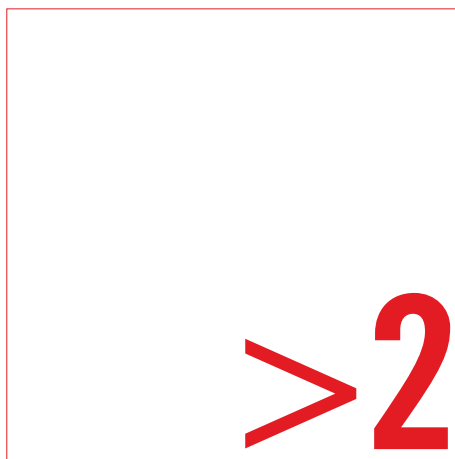
La Loi de Finances pour 2004 a institué un prélèvement exceptionnel de 25 % applicable aux seules distributions mises en paiement en 2005.

Il est dû dès lors que ces distributions ne peuvent pas être imputées fiscalement sur les résultats fiscaux des 5 derniers exercices précédant 2005. Le montant de ce prélèvement est une créance sur le Trésor Public et imputable par tiers sur l'impôt sur les sociétés à compter du 1^{er} janvier 2006.

Les contributions additionnelles dues à compter du 1^{er} janvier 2008

Assiette	Taux	Contribution sociale de 3,33 % ⁽¹⁾
Base	Impôt sur les sociétés sous déduction d'un abattement de 763 000 €	

(1) Exonération possible liée au CA et au capital social.



d e u x i è m e p a r t i e

> > > > > > >

L'imposition de la dépense

— La taxe sur la valeur ajoutée

Impôt général de consommation à très fort rendement, la TVA vise les transactions (biens ou services consommés) qui relèvent d'une activité économique. C'est un impôt relativement récent. Les impôts indirects sont connus depuis longtemps (*ex* : impôt spécifique sur la consommation de certains produits).

La taxation de la consommation, ancêtre de la TVA remonte à 1914 (taxe sur les paiements) à 1920 (impôt sur le chiffre d'affaires) et 1936 (taxe unique à la production).

La TVA dont le promoteur a été Monsieur Maurice Laure a été créée par la loi du 10 avril 1954 et son champ d'application a été étendu par une loi du 6 janvier 1966 (applicable à compter du 1^{er} janvier 1968).

Les principes fondamentaux de cet impôt ont été à ce jour adoptés par plus de 100 États (*ex* : Russie, Chine, Japon, Suisse et ceux de la Communauté Européenne).

La TVA représente plus de la moitié des recettes fiscales de l'État et se classe en tête des recettes fiscales et au deuxième rang derrière les cotisations sociales. Le contexte juridique de la TVA présente des particularités liées à l'intégration du droit communautaire dans le droit français.

Dès 1968, la Communauté Européenne a décidé d'adopter la TVA comme taxe sur le chiffre d'affaires.

Afin d'harmoniser les législations des États membres, les directives fiscales européennes ont été adoptées depuis plus de 20 ans en raison de la primauté du droit communautaire.

Le but de cette harmonisation est de faciliter la libre circulation des marchandises, des services entre les États membres et d'établir une assiette commune servant à financer le budget communautaire.

Les principales dispositions de droit interne sont donc fixées par les directives communautaires (cf. la directive du 17 mai 1977). La directive du 28 novembre 2006 s'est substituée à la 6^e directive à compter du 1^{er} janvier 2007.

Néanmoins, les dispositions générales fixées par les directives laissent place à des précisions au niveau national mais la marge de manœuvre bien que réelle est très variable selon les domaines.

On peut noter également que l'apport de la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE) est très important dans le droit fiscal français.

En effet, la CJCE est saisie par les juridictions nationales par la procédure des questions préjudicielles pour interpréter le droit communautaire ou apprécier la validité d'un acte communautaire.

Nous examinerons donc :

- les opérations relevant du champ d'application de la TVA ;
- sur quel territoire les opérations sont soumises à la TVA (principe de la territorialité de l'impôt) ;
- l'assiette de la TVA ;
- à partir de quel moment la taxe est due (fait générateur) et quel est le taux applicable ;
- le régime des déductions.

Pour en savoir plus

- Cinquante ans de TVA : de sa préhistoire à son actualité – Jean-Jacques Philippe, *RDF* n° 7-17 février 2005

Champ d'application de la TVA

CGI art. 256 et 256 A

> **A**

Opérations soumises de plein droit à la TVA

La TVA est un impôt général de consommation. Il vise toutes les activités relevant du secteur économique. Les opérations soumises à la TVA sont celles qui sont réalisées à titre onéreux ou celles qui sont visées par détermination de la loi (art. 257 du CGI).

• > Les critères de détermination d'assujettissement à la TVA

> L'opération doit relever d'une activité économique

(cf. art. 256-A, 5^e alinéa du CGI) relevant du secteur commercial, artisanal, industriel, agricole, libéral. Certaines professions bénéficient d'un régime particulier tel que le secteur agricole. Les activités qui ne concernent pas le secteur économique n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA. Ainsi, *les activités des services publics administratifs* n'entrant pas en concurrence avec ceux du secteur concurrentiel *ne sont pas soumises à la TVA*. Il en est de même pour les opérations effectuées dans le cadre de la gestion du patrimoine privé des particuliers.

La CJCE a une conception large de la notion d'activités économiques dès lors que l'exploitation d'un bien doit s'entendre de toutes opérations qui visent à « retirer du bien en question des recettes ayant un caractère de permanence » (cf. CJCE 4/12/1990 Aff. 186/89 *Van-Tiem*). L'année suivante, elle a jugé (CJCE 20/05/1991, aff. 60/90 *Polysar*) que « la simple prise de participations financières dans d'autres entreprise ne constitue pas une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence dès lors que l'éventuel dividende fruit de cette participation résulte de la simple propriété du bien ». Mais la Cour applique un nouveau critère pour apprécier si une telle activité (prise de participation) entre dans le champ d'application de la TVA en retenant le principe d'immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés où s'est opéré la prise de participation.

exemple :

vente de biens mobiliers ou immobiliers, location d'immeubles non aménagés, opérations financières.

Un régime d'exonération existe pour les activités des associations.

› **L'opération doit concerner :**

– soit la livraison de biens meubles –

Il y a livraison de bien lorsque l'on peut constater le transfert de propriété entre deux personnes agissant en toute indépendance. Le transfert est effectif lorsque l'acquéreur peut disposer du bien comme un propriétaire. La réserve juridique dite clause de propriétaire n'a pas pour effet au plan fiscal de retarder le transfert ;

– soit les prestations de service –

On englobe ici toutes les opérations autres que les livraisons de biens (*ex.* : commissions, expertises, conseils...). Les cessions ou concessions de brevets, de marques, les travaux immobiliers, les ventes à consommer sur place relèvent de la catégorie des prestations de service.

– L'opération doit être réalisée à titre onéreux –

La livraison de biens ou la réalisation d'un service est soumise à la TVA si elle comporte une contrepartie qui correspond au versement du prix demandé (espèces) ou à la remise d'un bien ou d'un service. Peu importe que l'opération ne soit pas génératrice d'un profit.

En outre, *il doit y avoir un lien direct entre le service rendu et la contrepartie reçue*. Cette notion a été dégagée en 1988 par la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE 8 mars 1988 – *Apple and pear Development Council*) – et par le Conseil d'État (CE 9 mai 1990 – *Codiac*).

Le Conseil d'État a jugé que le service doit être rendu au bénéficiaire directement, et qu'il doit exister une relation nécessaire entre le niveau des avantages retirés par le bénéficiaire du service et la contre valeur versée au prestataire. Peu importe que le résultat de l'opération soit une perte.

L'administration prend en compte la notion de « lien direct » en retenant l'existence d'un service individualisé (engagement de fournir un service déterminé). La relation existe même si le prix est payé par un tiers et non le bénéficiaire, ne reflète pas la valeur normale du bien (*ex* : opérations à perte) sauf si cela se traduit par une libéralité.

– L'opération doit être effectuée par un assujetti –

Un assujetti est une personne qui réalise de manière indépendante des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA (imposable ou exonérée) quel que soit :

- son statut juridique,
- sa nationalité,
- le but de son intervention.

Le CJCE a précisé ce concept en 1991 (CJCE *Lennartz* 11 juillet 1991 aff. 97/90) et en 1995 (CJCE 4 octobre 1995 aff. 291/92). Elle interprète cette notion en jugeant qu'un assujetti qui effectue une opération à titre privé n'agit pas en tant qu'assujetti.

De son côté, le Conseil d'État (CE 29 décembre 1995 – *Société Sudfer*) a jugé que « le simple fait pour une société, même commerciale par son objet ou sa forme, de revendre des biens, tels en l'espèce, que des lingots d'or, qu'elle avait acquis non comme objet de négoce mais à titre de simple placement, ne constitue pas une opération effectuée par un assujetti agissant en tant que tel et se trouve ainsi placée hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée. »

Certaines opérations sont obligatoirement soumises à la TVA par détermination de la loi. Il s'agit des livraisons à soi-même de biens ou de services, les opérations immobilières, des importations, des achats auprès de non-redevables de la TVA.

> B

Opérations soumises à la TVA par détermination de la loi

a >• Livraisons à soi-même de biens ou de services (LASM)

> Définition

On vise ici les opérations réalisées à partir de biens, de moyens par les assujettis pour :

- les besoins de l'entreprise ;

exemple :

création d'une machine.

- la satisfaction de besoins ne répondant pas à l'intérêt de l'entreprise.

exemple :

prélèvements du chef d'entreprise, utilisation de biens dans l'intérêt personnel du dirigeant.

L'imposition des livraisons à soi-même se justifie par le souci de respecter l'impératif de neutralité attaché à la TVA. Il s'agit d'éviter des distorsions dans le jeu de la concurrence. La taxation annule l'avantage fiscal qu'aurait une entreprise d'effectuer elle-même de telles opérations plutôt que de faire appel à ses fournisseurs.

exemples de taxation de la « LASM » :

opération réalisée pour les besoins de l'entreprise : machine construite par l'entreprise. S'il s'agit d'un bien immobilisé, la taxation est exigée si le bien ouvre droit à déduction : l'opération n'entraînera pas de taxes à payer car la taxe est déductible. S'il s'agit d'un bien constituant un élément du stock la taxation est réalisée si le droit à déduction est limité ou exclu.
Opération pour les besoins autres que ceux de l'entreprise : la livraison à soi-même sera taxée si le bien a fait l'objet à l'origine d'une déduction (prélèvement dans le stock pour les besoins personnels du dirigeant...).

› Détermination de l'imposition

- La *base d'imposition* est constituée par le coût de revient du bien ou du service.
- La *date d'exigibilité* de la taxe correspond à celle de la première utilisation du bien ou la réalisation du service.
- Le *taux* est celui correspondant au produit fini ou au service.

La TVA sur les livraisons à soi-même de biens est déductible de la taxe collectée sur les autres opérations, sauf s'il s'agit de livraisons à soi-même pour des besoins étrangers à l'entreprise.

La TVA sur les livraisons à soi-même de service n'est pas déductible.

b › Opérations immobilières (CGI art. 257-7)

La TVA « immobilière » vise les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles faites par les particuliers à titre occasionnel et les entreprises.

Depuis le 22 octobre 1998, la TVA immobilière n'est plus applicable aux terrains achetés par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles d'habitation.

exemples :

achat d'un terrain à bâtir ; vente d'un bien immeuble construit depuis moins de cinq ans.

c › Importations ou introductions de biens

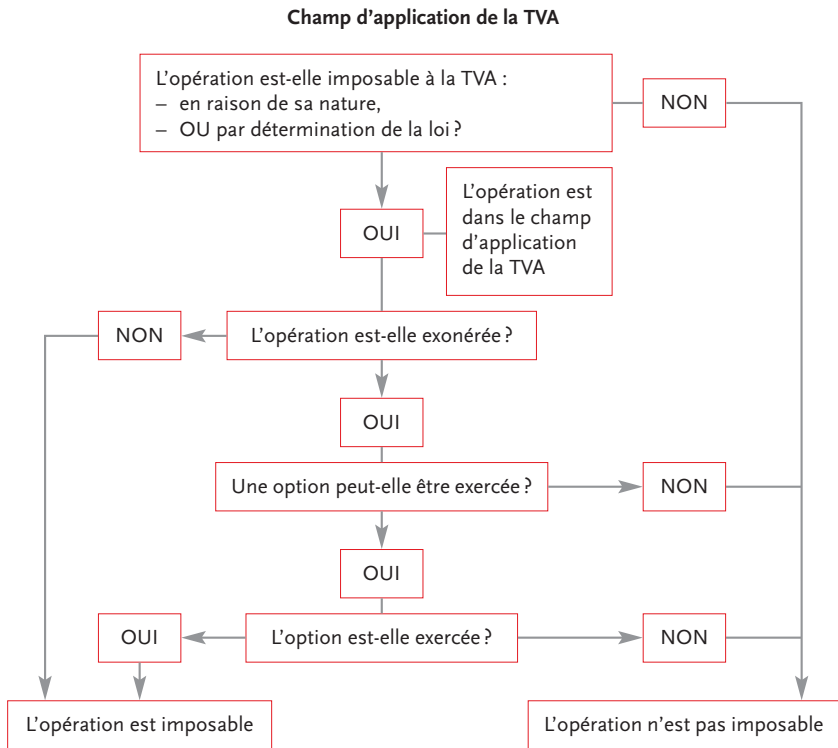
La neutralité fiscale par rapport aux produits nationaux est respectée par la taxation des produits importés lors du passage à la frontière en provenance de pays tiers (importations) ou de la Communauté européenne (introductions).

d › Achats auprès des non assujettis (*pour mémoire*)

exemple :

achats par des personnes soumises à la TVA auprès de viticulteurs non assujettis.

La taxe est exigée lors de la livraison du bien.



> C

Personnes assujetties sur option (CGI art. 260)

Certaines activités économiques font l'objet d'exonération. Par disposition de la loi, il est reconnu aux personnes exerçant certaines activités exonérées la possibilité d'opter pour la TVA. Ainsi, l'exercice du droit à déduction est maintenu. Corrélativement, l'entreprise n'est plus soumise à la taxe sur les salaires si elle réalise plus de 90 % de son chiffre d'affaires dans le champ d'application de la TVA.

a > Qui peut opter ?

exemples :

- les personnes qui louent des immeubles non aménagés à usage professionnel ;
- les activités libérales (certaines) ;
- les collectivités locales pour les services de fourniture d'eau, abattoirs publics, traitement d'ordures ménagères...

b >• Effets de l'option

- L'option prend effet à compter du premier jour du mois où elle est notifiée aux services fiscaux ;
- elle est valable jusqu'au 31 décembre de la quatrième année qui suit l'option (ou de la neuvième année pour la location d'immeubles non aménagés) ;
- l'option est renouvelable par tacite reconduction (la renonciation est possible après le délai indiqué ci-dessus, sauf s'il y a eu un remboursement de crédit de TVA).

L'option présente donc un avantage financier pour la personne qui devient assujettie.

> D

Opérations exonérées

Bien que rentrant dans le champ d'application de la TVA, certaines opérations échappent à l'impôt soit pour des raisons sociales (santé), soit pour des raisons commerciales (exportations).

Il y a de très nombreuses opérations exonérées. Pour une énumération complète voir CGI art. 261.

exemples :

- les opérations d'assurance,
- les organismes philosophiques, religieux, politiques,
- les transports en ambulance,
- les établissements hospitaliers,
- les associations sans but lucratif (pour certaines de leurs opérations).

En principe, l'exonération entraîne la perte du droit à déduction. Par exception, la TVA ayant grevé les biens et services exportés est déductible.

Territorialité

La TVA est due à raison des opérations effectuées en France.

Au regard de la TVA, la France correspond aux territoires suivants :

- France continentale,
- Corse,
- eaux territoriales,
- plateau continental,
- Monaco, Martinique, Guadeloupe, Réunion.

Depuis la création du marché unique européen (1^{er} janvier 1993), on distingue les opérations réalisées avec les pays de la Communauté européenne et celles réalisées avec les pays tiers. Le régime de la TVA applicable aux opérations intracommunautaires est développé p. 183.

Les règles de territorialité s'appliquent différemment selon la nature de la transaction, livraison de biens ou prestations de services.

> Sont imposables en France :

> **A****Livraisons de biens meubles corporels situés en France**

- Lors de leur expédition,
- ou lors de leur transport à destination de l'acquéreur.

exemples :

France → France taxable
 France → étranger exonération (exportation)
 Étranger → France taxable (importation)

L'exonération des exportations s'étend à toutes les opérations relatives au commerce extérieur.

Les entreprises étrangères réalisant des opérations en France n'échappent pas au paiement de la TVA. Elles peuvent solliciter le remboursement de la TVA supportée lors de l'achat de biens en France lorsqu'elles n'effectuent aucune opération taxable.

exemple :

exposition, foire...

> **B****Prestations de service**

En principe sont imposables en France les prestations de service lorsque le prestataire est établi en France.

> Exceptions

Les exceptions au principe du lieu d'établissement du prestataire concernent :

- Les prestations matériellement localisables en France (CGI art. 259 A) –

Le critère est la localisation du service rendu.

exemples :

- les prestations se rattachant à un immeuble sont soumises à la TVA si l'immeuble est situé en France (quelle que soit la nationalité du prestataire) ;
- la prestation de transport est soumise à la TVA pour la distance parcourue en France.

Parmi les prestations de service, on relève celles qualifiées par le Code général des impôts d'immatérielles.

- Les prestations liées aux échanges intracommunautaires (art. 259 A du CGI) –

Les règles de taxation (art. 259 A du CGI) concernent principalement les transports intracommunautaires.

- Les prestations « immatérielles » (CGI art. 259 B et C) –
- droits d’auteur, brevets, licences, marque,
- publicité,
- conseils, fourniture d’information,
- opérations financières,
- mise à disposition du personnel,
- les intermédiaires,
- localisations de biens autres que les moyens de transport.

Les prestations immatérielles sont soumises à des règles d’imposition spécifiques qui dépendent du lieu d’établissement du bénéficiaire et du prestataire.

Lieu d’établissement du bénéficiaire	Lieu d’établissement du prestataire		
	France	Autre État CEE	Hors CEE
FRANCE • assujetti • non assujetti	taxable taxable	taxable non taxable	taxable taxable si le service est utilisé en France
AUTRE PAYS DE LA CEE • assujetti • non assujetti	taxable dans le pays taxable	non taxable non taxable	non taxable non taxable
PAYS HORS CEE	non taxable	non taxable	non taxable

Lorsque le *bénéficiaire* est un assujetti installé en France et le *prestataire* établi hors de France, la TVA est payée par le bénéficiaire sauf si le prestataire étranger acquitte la TVA par l’intermédiaire d’un représentant désigné en France.

exemple :

les honoraires d’avocats français facturés à une entreprise belge sont taxables en Belgique.

12

c h a p i t r e > > > > > > >

Assiette de la TVA

> A

Principe

La base d'imposition est constituée par la valeur de la contrepartie de l'opération effectuée, c'est-à-dire :

- le montant des paiements en espèces ;
- la valeur des biens ou services reçus ou à recevoir.

> B

Particularités

Un certain nombre d'opérations ne sont pas soumises au principe indiqué ci-dessus.

• > Les indemnités

Elles sont à comprendre dans la base d'imposition si elles ne correspondent pas à des dommages et intérêts.

exemples :

les indemnités contractuelles sont taxables ; les indemnités d'assurance ne sont pas taxables.

L'interprétation donnée par le juge communautaire à la notion d'opérations effectuées à titre onéreux (critère du lien direct) a modifié les règles d'imposition des indemnités.

La CJCE (CJCE 29 février 1996 *Jurghen Mohr*) a relevé qu'il n'y avait pas de consommation au sens du système communautaire de TVA. En l'espèce, l'indemnité versée aux exploitants agricoles qui s'engagent à cesser leur activité ne peut être soumise à la TVA car la Communauté n'acquiert aucun bien ou service mais intervient dans l'intérêt général relatif au fonctionnement régulier du marché communautaire du lait. L'engagement de ne plus exercer n'apporte pas un avantage en nature tel que les autorités compétentes pourraient être considérées comme consommateur d'un service.

Le Juge National a fait application de ces critères dès 1998 (CE 29 juillet 1998 *Gefiroute*). Les indemnités reçues des compagnies d'assurance à la suite de vols ou de sinistres de véhicules doivent échapper à la taxation à la TVA à la différence des indemnités de résiliation.

Dans une autre affaire (CE 15 décembre 2000, *Société Polyclad Europ*), la haute juridiction a jugé que l'indemnité versée par un client à son fournisseur pour rupture de l'engagement d'acquérir des biens constituaient la contrepartie et la rémunération du service que cette société avait fourni en prenant l'engagement de s'approvisionner.

• > Les subventions

Elles sont taxables si elles sont destinées à compenser l'insuffisance des recettes ou sont la contrepartie d'une opération conclue avec la partie versante.

exemple :

les subventions d'exploitation.

Les subventions d'équipement ne sont pas taxables.

Le Conseil d'État a précisé sa jurisprudence en la matière (cf. CE *Codiac*). Il a jugé qu'en l'absence de prestations de services individualisées délivrées par le Comité (Codiac) et dès lors que les subventions étaient sans relation nécessaire avec les avantages immédiats que les collectivités pouvaient retirer des actions du comité, l'aide versée échappait à la TVA.

L'administration retient pour les taxer les subventions directement liées au prix qui répondent aux conditions suivantes :

- la subvention est versée par un tiers à l'opération. Il y a donc le « subventionneur », le « bénéficiaire » et l'acheteur ou le preneur ;
- la subvention constitue la contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'un service ;

- la subvention permet au client de payer un prix inférieur au prix de marché ou au prix de revient.

Le juge administratif exige pour admettre la taxation de la subvention à une condition tenant à l'existence d'un engagement explicite du bénéficiaire de la subvention quant au prix des prestations fournies (cf. CE 6/11/1996 *Sté des Courses de la Côte d'Armor*, CE 31/05/2000 *Association « Strasbourg Musique et Progrès »*).

● > Les aides inter-entreprises

- Si l'aide a un caractère financier (avantage de trésorerie uniquement) elle échappe à toute taxation ;
- si l'aide a un caractère commercial, il faudra rechercher si elle est la contrepartie (lien direct) d'une opération imposable ou si elle complète le prix d'une opération imposable.

La subvention d'équilibre qui vise à couvrir les déficits constitue un complément de prix taxable.

À défaut de réunir ces conditions, l'aide n'est jamais imposable.

exemple :

les subventions d'équilibre.

● > Les intérêts

Les frais financiers relatifs à une créance commerciale sont situés hors du champ d'application de la TVA lorsqu'il s'agit d'intérêts moratoires, et sont dans le champ d'application et exonérés lorsqu'ils correspondent à des intérêts réclamés par un fournisseur qui accepte de différer le paiement de sa créance (opération de crédit exonérée).

● > Les frais accessoires

Tous les frais accessoires à une opération imposable doivent être retenus : commissions, frais de transport, frais d'assurance, frais de poste et télécommunication.

● > Les impôts

La base d'imposition comprend tous les impôts ou taxes à l'exclusion de la TVA et des taxes récupérées auprès du débiteur légal et reversée au Trésor public.

● > Les débours

Ils sont engagés pour le compte et sur ordre d'un mandant qui donnent lieu à une réédition de comptes à celui-ci. Ils ne doivent pas être retenus dans la base d'imposition.

exemple :

frais avancés par un avocat à son client.

• > Les remises

La base d'imposition à la TVA peut être réduite des remises accordées aux clients si elles ne constituent pas la contrepartie d'un service.

La remise effectuée hors facture d'origine peut être déduite du chiffre d'affaires du fournisseur avec l'obligation pour son client de reverser la TVA récupérée lors de la livraison des marchandises. Il est admis que le rabais soit net de taxe ce qui n'entraînera aucune régularisation pour le client.

13

c h a p i t r e > > > > > > >

Fait générateur et exigibilité

— Attention :

les deux notions doivent être soigneusement distinguées (CGI art. 269).

- Le **fait générateur** est l'événement qui donne naissance à la créance fiscale.
L'**exigibilité** est l'événement qui permet à l'État de réclamer le paiement de la taxe.

La date du fait générateur permet de fixer le taux de TVA en vigueur. Ainsi le taux de 19,60 % est applicable aux opérations dont le fait générateur de la taxe intervient à compter du 1^{er} avril 2000.

L'exigibilité fixe la période (mois, trimestres, ...) au titre de laquelle les opérations entrant dans le champ d'application de la TVA doivent faire l'objet d'une déclaration et d'un règlement.

Elle détermine également la date à laquelle le droit à déduction prend naissance.

Le fait générateur et l'exigibilité coïncident dans le régime des livraisons de biens meubles corporels. Par contre, dans le régime des prestations de services et dans les travaux immobiliers, les deux notions sont distinctes.

> **A**

Régime de livraisons de biens meubles corporels

Le fait générateur et l'exigibilité coïncident : ils se situent au moment de la délivrance du bien (cf. art. 1604 du Code civil), même si :

- la vente est assortie d'une clause de réserve de propriété ;
- la vente est payable à terme ou par fractions.

Le règlement d'un acompte à valoir sur l'achat d'un bien n'est pas à soumettre à la TVA car le transfert de propriété n'est pas intervenu.

Si la vente est affectée d'une condition suspensive, le fait générateur se situe au moment de la réalisation de la condition.

Ce n'est pas le cas si la vente est réalisée sous condition résolutoire car le fait générateur intervient au moment de l'accord des parties.

> **B**

Régime des prestations de services et des travaux immobiliers

› Le fait générateur

C'est l'exécution du service (date d'achèvement de la prestation).

› L'exigibilité

La taxe est due lors de l'encaissement du prix (sur l'acompte versé et sur le solde), sauf option pour les débits.

Les prestataires de services peuvent demander à l'administration fiscale l'autorisation de payer d'après les débits (débit du compte client). Le débit correspond normalement à la facturation. Mais l'administration considère que le paiement de l'impôt ne peut avoir pour effet d'acquitter la TVA postérieurement à l'encaissement des acomptes et du prix.

On retient, pour déterminer la date à laquelle la TVA est exigible :

- la date de remise en espèces ;
- la date du virement bancaire ;
- la date de réception du chèque ;
- la date du paiement direct par le client en cas d'escompte par le banquier ou par la société d'affacturage.

Les **principales situations** rencontrées sont les suivantes

- **Livraison de biens meubles corporels** : le fait générateur et l'exigibilité se situent à la date de remise du bien.
- **Prestations de services** : la date du fait générateur est distincte de celle de l'exigibilité (cf. plus haut).
- **Livraisons à soi-même taxables** : la date du fait générateur et celle de l'exigibilité se situent à la première utilisation du bien.
- **Acquisition intra communautaire** : le fait générateur est la date de remise du bien et l'exigibilité intervient le 15 du mois suivant le fait générateur.

Taux applicables

Il convient de déterminer le taux applicable à la base d'imposition.

On compte en France deux taux légaux (depuis le 1^{er} janvier 1993) :

- les taux *réduits*,
- le taux *normal*.

- **Taux réduits :**

- 2,10 % sur les médicaments remboursés par la Sécurité sociale (1^{er} janvier 1990),
- 5,5 % sur tous les autres produits soumis à ce taux.

- **Taux normal :** 19,60 % (depuis le 1^{er} avril 2000).

Les taux s'appliquent *sur des prix hors taxe*.

À partir d'un prix TTC, le montant de la valeur hors taxe peut être obtenu en multipliant ce prix par un coefficient.

Les États membres de l'Union Européenne n'ont pas pleine liberté en matière de fixation des taux.

La directive « taux » du 19 octobre 1992 prévoit que les États peuvent appliquer outre un taux « normal » (minimum 15 %) et un ou deux taux réduits (ces derniers taux sont applicables aux biens et services listés dans l'annexe H de la directive).

Taux de la TVA	Coefficient de conversion ⁽¹⁾
19,60 %	0,836
5,5 %	0,947
(1) Le coefficient de conversion permet d'obtenir une base hors-taxa à partir d'un prix TTC.	

Liste des taux de TVA appliqués dans l'UE (1^{er} janvier 2008)

États membres	Sigles	Taux super réduit	Taux réduit	Taux normal
Belgique	BE	–	6/12	21
Bulgarie	BG	–	7	20
République tchèque	CZ	–	5	19
Danemark	DK	–	-	25
Allemagne	DE	–	7	19
Estonie	EE	–	5	18
Grèce	EL	4,5	9	19
Espagne	ES	4	7	16
France	FR	2,1	5,5	19,6
Irlande	IE	4,8	13,5	21
Italie	It	4	10	20
Chypre	CY	–	5/8	15
Lettonie	LV	–	5	18
Lituanie	LT	–	5/9	18
Luxembourg	LU	3	6/12	15
Hongrie	HU	–	5	20
Malte	MT	–	5	18
Pays-Bas	NL	–	6	19
Autriche	AT	–	10	20
Pologne	PL	3	7	22
Portugal	PT	–	5/12	21
Roumanie	RO	–	9	19
Slovénie	SI	–	8,5	20
République slovaque	SK	–	10	19
Finlande	FI	–	8/17	22
Suède	SE	–	6/12	25
Royaume-Uni	UK	–	5	17,5

Remarque : ce tableau ne fait pas mention des taux, qui, pour certains pays, peuvent s'appliquer à des catégories marginales de marchandises, à certaines prestations de services ou encore à certaines zones géographiques qui bénéficient d'un statut fiscal particulier.

> **A****Taux réduit : 5,5 %**

Les principaux produits sont :

- les produits alimentaires, sauf boissons alcooliques et confiserie, caviar, ventes à consommer sur place ;
- les produits d'origine agricole ;
- les médicaments (par exception : 2,10 %) ;
- les livres.

Les principales prestations de service sont :

- les transports de voyageurs ;
- la fourniture de logement, hôtel meublé ;
- les repas dans les cantines d'entreprises ;
- les travaux d'amélioration, aménagement et entretien portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans (depuis le 15 octobre 1999).

> **B****Taux normal : 19,60 %**

C'est le taux de droit commun. Il concerne :

Tous les produits et services qui ne relèvent pas du taux réduit. ■

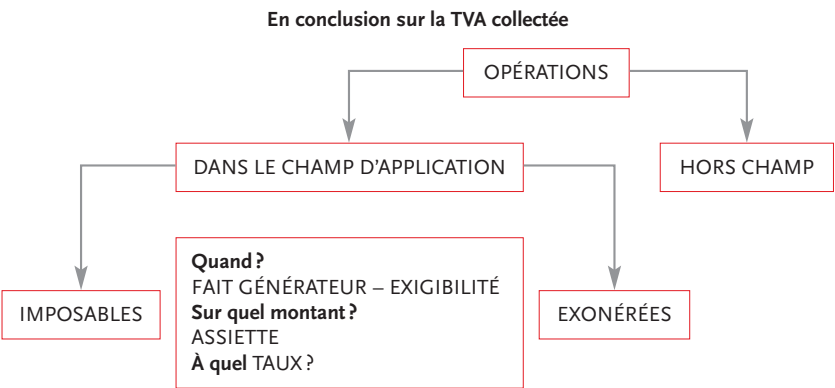
exemples :

- ventes à consommer sur place (restaurant),
- logements (hôtels de luxe),
- alcools,
- véhicules d'occasion taxés à la TVA sur la marge,
- véhicules neufs,
- bijoux.

> **C****Taux particuliers**

Des taux particuliers sont prévus pour les opérations suivantes :

- vente de terrains à bâtir : 19,60 % pour les professionnels ;
- presse : 2,10 % ;
- taux particuliers en Corse et dans les départements d'outre-mer pour compenser le handicap de l'insularité et promouvoir le développement économique régional.



La TVA déductible

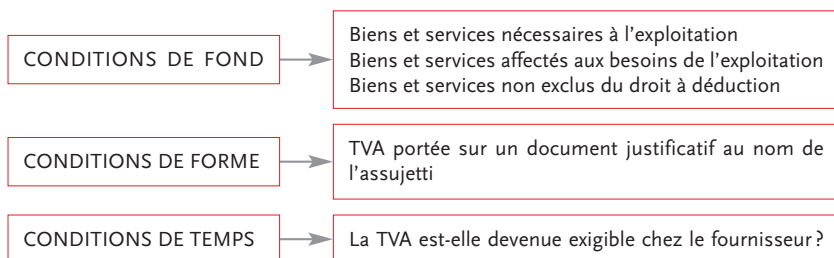
Nous avons vu que la taxe sur la valeur ajoutée était appliquée tout au long du processus économique. Dans le *but* de ne pas alourdir le coût des biens et services et d'*assurer pour les redevables une parfaite neutralité de cet impôt*, le régime de déduction a été instauré.

Aussi, chaque redevable est soumis à l'obligation de payer à la Recette des impôts la différence entre la TVA collectée sur les transactions et la TVA déductible supportée dans le cadre de l'activité professionnelle. La déduction de la TVA répond à des règles de fond et de forme.



Les conditions d'exercice du droit à déduction

La TVA supportée en amont par le redevable est-elle déductible de la TVA facturée par le redevable à son client ?



› Seules les personnes redevables de la TVA peuvent opérer la déduction de leur taxe d'amont

Sous réserve de remplir un certain nombre de *conditions*.

a › Les conditions de fond

› Principe général applicable

Il consiste à admettre en déduction la TVA ayant grevé les biens et/ou les services nécessaires à l'exploitation.

La TVA relative à un bien ou un service est déductible à proportion de son coefficient de déduction. Ce coefficient est égal au produit de trois coefficients :

- coefficient *d'assujettissement* = fonction de l'utilisation d'un bien,
- coefficient *de taxation* = fonction de la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction,
- coefficient *d'admission* : fonction d'exclusion ou restriction du droit à déduction.

Les règles de déduction sont identiques pour les biens immobilisés ou non et les services. Ce nouveau régime s'applique à compter du 1^{er} janvier 2008.

exemple :

une entreprise achète le 1/06/2008 un ordinateur pour un prix hors taxes de 3 000 € et une TVA correspondante de 588 €.

Le coefficient d'assujettissement est de 1 : le bien est utilisé pour des opérations imposables. Le coefficient de taxation est de 0,50 : le bien est utilisé pour partie pour des opérations imposables.

Le coefficient d'admission est de 1,00 : aucune exclusion ou réduction n'est prévue par le CGI.

Le coefficient de déduction est donc égal à : $1 \times 0,50 \times 1 = 0,50$.

Lorsque le bien ou le service n'est pas affecté exclusivement à l'exploitation, la déduction de la TVA est partielle. Néanmoins, par application des dispositions de l'article 230-1 de l'annexe II au CGI, la déduction est refusée si le bien est utilisé pour plus de 90 % à des fins hors exploitation.

exemple :

besoins privés du dirigeant.

Jusqu'en 1992, l'administration fiscale n'admettait pas la déduction de la TVA pour un bien qui n'était pas la propriété de l'entreprise. En raison de l'incom-

patibilité de cette doctrine avec les dispositions de la sixième directive, l'administration a abandonné cette théorie. Ainsi, tout assujetti peut déduire la TVA appliquée sur des biens dont il n'est pas propriétaire.

exemple :

TVA des travaux d'aménagement de local professionnel pris à bail.

› Exceptions

Par exception, et bien que répondant aux conditions, certains biens et services sont exclus du droit à déduction :

Article 230-2 à 242 de l'annexe II au CGI :

La TVA n'est pas déductible pour :

- les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacle dont les bénéficiaires sont les dirigeants et les salariés. Cette exclusion n'est pas applicable aux dépenses engagées au profit de tiers.

La Cour de justice des Communautés européennes estime que la TVA grevant ces dépenses est déductible si elles sont engagées dans l'intérêt social. Après l'arrêt de la CJCE du 19/9/2000, l'Administration a modifié sa doctrine et admet la déduction de la TVA sur les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles. La TVA sur les dépenses engagées pour la réalisation d'opérations de restructuration dans les entreprises (augmentation de capital, fusion, apport d'universalité juridique...) est déductible si les opérations effectuées par l'entreprise ouvrent droit à déduction.

Le principe d'exclusion n'est pas applicable (*cf. a contrario*, l'article 236 de l'annexe II au CGI) :

- aux dépenses de fourniture (gratuite) de logement du personnel de surveillance dans l'entreprise ;
- à celles liées à la mise en jeu de la responsabilité contractuelle à l'égard des clients du redevable.

exemple :

frais de restaurant des passagers supportés par une entreprise de transport à la suite de l'annulation d'un vol.

- Les véhicules de transport de personnes ou à usage mixte, lesquels constituent des immobilisations (bateaux, motos, cycles...). Les entreprises de transport font exception à la règle ainsi que les véhicules comportant, outre le siège du conducteur, plus de 8 places assises et qui sont utilisés pour amener le personnel sur les lieux de travail.
- Les biens fournis sans rémunération, ou avec une faible rémunération.

exemple :

les tables, parasols offerts par les brasseurs à leurs clients.

Mais cette exclusion ne joue pas quand la valeur unitaire des objets ne dépasse pas 31 € TTC par an et pour un même bénéficiaire.

L'article 241 de l'annexe II au CGI prévoit que les services relatifs à des biens exclus du droit à déduction ne peuvent ouvrir droit à déduction.

L'article 272-3 du CGI prévoit que la TVA relative à une livraison de bien ne peut être déduite si l'acquéreur savait qu'il participait à une fraude permettant au cédant de ne pas reverser la TVA due sur la livraison du bien (*ex* : fraude de type « carrousel »). L'administration a la charge de la preuve.

b • Les conditions de forme et de délais

La TVA est déductible si elle est portée sur un document justificatif établi au nom de l'assujéti tel que :

- facture au moment où l'entreprise pratique les déductions ;
- documents douaniers s'il s'agit d'une importation ;
- déclaration de TVA pour les acquisitions intracommunautaires ;
- compte rendu du commissionnaire ;
- acte notarié pour les immeubles relevant du champ d'application de la TVA immobilière (article 257-7 du CGI).

Pour les erreurs (*ex* : taux erroné) de facturations commises entre personnes de bonne foi, les entreprises peuvent procéder à des régularisations.

La déduction n'est pas toujours immédiate. Elle diffère dans le temps selon la nature des biens et des services. L'exigibilité et la déduction depuis le 1^{er} juillet 1993 sont traitées au cours de la même période.

► Pour les immobilisations et autres biens

La TVA est déductible au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance (mois de livraison du bien).

exemple :

matériel livré le 2 avril. La TVA correspondante pourra être déduite par imputation sur la taxe due au titre d'avril.

► Pour les services

La TVA est déductible au titre du mois du règlement.

exemple :

service réalisé le 15 janvier et payé au prestataire le 28 février. La TVA pourra être déduite par imputation sur la taxe due au titre de février.

Avant le 1^{er} juillet 1993, la TVA appliquée aux biens (immobilisations) et aux services était déductible avec un décalage d'un mois.

exemple :

la TVA correspondante à la facture d'un prestataire de service réglée le 28 février ne pouvait être déduite qu'au titre du mois de mars.

Le défaut de report de la TVA déductible sur la déclaration de TVA peut être rectifié sur une autre déclaration jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit l'omission.

> **B**

Les procédés de déduction

Il existe deux procédés de récupération de la TVA déductible, l'imputation et le remboursement.

a >• Imputation

L'imputation de la TVA déductible est opérée sur la TVA collectée.

Si le résultat est négatif (la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée), l'excédent peut être reporté sur les déclarations de TVA futures.

exemple :

déclaration CA 3 de janvier : crédit de 1 524 € ; la déclaration CA 3 de février comportera le report du crédit de janvier.

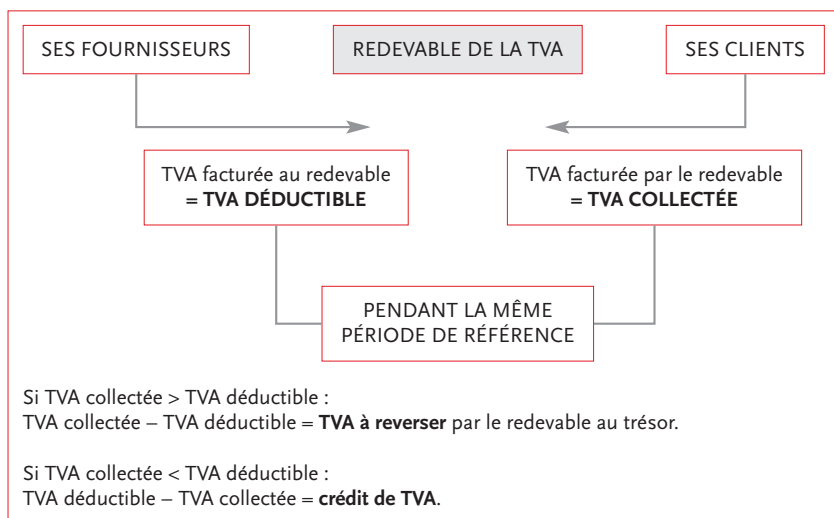
b >• Remboursement

Le remboursement de l'excédent peut s'appliquer pour tous les assujettis, sauf pour certaines professions (rares). Le remboursement est annuel, ou trimestriel si chacune des déclarations déposées au titre de l'un des trois trimestres civils fait apparaître un crédit.

Le remboursement est trimestriel	À l'issue de l'un des trois premiers trimestres civils si le montant du crédit est supérieur ou égal à 760 €.
Le remboursement est annuel	En fin d'année, le crédit doit être au moins égal à 150 €.

Une procédure spéciale (mensuelle) est réservée sur option aux entreprises réalisant des opérations relevant du marché extérieur. Elle est représentée par le dépôt d'une demande de remboursement mensuelle et non trimestrielle.

En tout état de cause, le montant du crédit à rembourser est limité à un plafond égal à la TVA calculée fictivement sur les opérations ouvrant droit à restitution.



> C

Régularisation des déductions

La taxe initialement déduite par un assujetti est en principe définitivement acquise.

La déduction effectuée peut néanmoins faire l'objet de régularisation lorsqu'elle est inférieure ou supérieure à celle que le redevable était en droit d'effectuer.

Les régularisations se traduisent donc par un reversement ou une déduction complémentaire de TVA selon des modalités différentes selon qu'il s'agit d'immobilisations ou des autres biens et services.

À compter du 1^{er} janvier 2008 pour les immobilisations, on retient deux catégories de régularisation : les régularisations dites annuelles (pour tenir compte de l'utilisation du bien dans le temps) et les régularisations dites « globales » à l'occasion de certains événements.

Pour les autres biens et services, la régularisation sera effectuée à l'occasion de la disparition des biens ou de leur utilisation pour des opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

a > Les régularisations applicables aux immobilisations

Il convient de distinguer la régularisation annuelle de la régularisation globale. Ces deux modes de régularisation sont effectués à partir de la variation dans

le temps des trois coefficients permettant de déterminer le coefficient de déduction.

La période de régularisation est de 20 ans pour les immeubles immobilisés et de 5 ans pour les biens meubles immobilisés.

La taxe initiale qui sert de base au calcul de la régularisation est celle mentionnée sur la facture d'achat, la taxe perçue à l'importation ou auto-liquidée.

Une régularisation de la taxe déduite au départ doit être opérée pendant 5 ans ou 20 ans selon la nature des biens si la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année et le produit des mêmes coefficients de référence est supérieur en valeur absolue à un dixième.

Le calcul de la régularisation sera effectué ainsi pour les immeubles immobilisés :

Montant du reversement

ou de la déduction complémentaire = taxe déduite à l'origine $\times$ (coefficient de déduction de l'année N – coefficient de déduction de référence) / 20

Pour les autres biens et services, la régularisation est égale au cinquième et non au vingtième.

La régularisation annuelle doit être effectuée sur les déclarations de TVA avant le 25 avril de l'année suivante.

Par ailleurs, lorsque certains événements interviennent avant la fin de la période de régularisation, il convient de procéder à la régularisation de la TVA initialement déduite. La situation du bien sera donc différente pour l'avenir. Ces événements qui entraînent ces régularisations sont la cession ou apport non soumis à la TVA sur le prix total, le transfert entre secteur d'activités, modifications législatives ou réglementaires, affectation de biens pour la réalisation d'opérations imposables ou non imposables.

b > Régularisations applicables aux autres biens et services

Elles ne s'appliquent que lorsque les marchandises ont disparu ou lorsque les biens ou les services sont utilisés pour une opération n'ouvrant pas droit à déduction.

c > Le régime des entreprises soumises partiellement à la TVA

On parle d'assujettis partiels lorsqu'une partie des recettes réalisées est hors du champ d'application de la TVA (*ex.* : subventions, produits des placements financiers) et de redevables partiels pour ceux qui perçoivent des recettes exonérées situées dans le champ d'application de la TVA (*ex.* : recettes immobilières non soumises à TVA).

Seule est déductible la TVA relative au bien utilisé pour la réalisation d'opérations taxables. Pour les dépenses mixtes, une clé de répartition permettra de

déduire une partie de la TVA ayant grevé le coût d'une immobilisation. Dans certaines situations, l'entreprise pourra retenir une clé de répartition économique fixée en fonction des recettes taxables par rapport aux recettes totales.

d › Secteurs distincts d'activité

L'article 213 de l'annexe II au CGI précise que lorsqu'un assujetti a des secteurs d'activité qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la TVA, « *ces secteurs font l'objet de comptes distincts pour l'application du droit à déduction* ».

exemple :

location d'un immeuble d'habitation (exonérée) et activité de négoce (taxable).

Les achats de biens et de services sont affectés au secteur considéré. La TVA est déductible en fonction du *prorata* (0 % secteur exonéré, 100 % secteur taxable) de chaque secteur. Pour les dépenses mixtes, la règle du *prorata* indiquée ci-dessus doit être appliquée.

e › Principales obligations des redevables

L'article 286-3 du CGI précise que les redevables de la TVA doivent :

- tenir une comptabilité permettant de distinguer les opérations taxables des autres ;
- ventiler les produits soumis à la TVA à des taux différents ;
- déclarer les opérations réalisées : déclaration « CA 3 » mensuelle ou trimestrielle selon le régime normal ou simplifié (exception : les entreprises placées sous le régime forfaitaire ont des obligations comptables et fiscales allégées).

L'article 289 du même code indique les mentions obligatoires que doivent comporter les factures (nom du client, prix hors taxe, TVA...).

Régimes d'imposition

Comme pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux, il existe *deux régimes d'imposition* : le régime des microentreprises et le réel se subdivisant en réel normal et réel simplifié, dont l'application dépend du chiffre d'affaires TTC réalisé par l'entreprise.



Microentreprises

Les redevables qui ont réalisé l'année précédente moins de 76 300 € (livraisons de biens, ventes à consommer sur place, prestations d'hébergement) ou moins de 27 000 € (autres prestations de services) sont dispensés du paiement de la TVA. Ils ne peuvent donc pas imputer de la TVA déductible.

Néanmoins, l'option à la TVA reste possible.

Le dépassement de ce seuil rend la TVA applicable pour les opérations réalisées l'année suivante, ou l'année du dépassement si le montant des recettes excède 84 000 € ou 30 500 €.

> **B****Réel simplifié**

Sont concernées par ce régime les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires TTC compris entre 76 300 € TTC et 763 000 € HT (négoce) ou 27 000 € TTC et 230 000 € HT (services).

Les entreprises déposent une déclaration mensuelle ou trimestrielle de TVA en déterminant un acompte provisionnel. L'acompte de TVA due est calculé à partir d'un coefficient appliqué au chiffre d'affaires réalisé. Le montant exact est calculé l'année suivante.

> **C****Réel normal**

Le régime du réel normal s'applique pour les entreprises qui réalisent plus de 763 000 € HT de chiffre d'affaires ou 230 000 € HT s'il s'agit de prestations de service.

Les entreprises forfaitaires et celles soumises de plein droit au régime réel simplifié peuvent opter pour le régime normal.

Les entreprises déposent tous les mois une déclaration de TVA, accompagnée du règlement, récapitulant :

- le montant de la TVA collectée au cours du mois ;
- le montant de la TVA déductible ;
- la détermination de la TVA à payer.

Celles qui réalisent un chiffre d'affaires annuel supérieur à 15 000 000 € hors taxe doivent pour le paiement de la TVA procéder par voie de virement bancaire ou postal.

Cas particuliers

> A

La TVA communautaire

a >• Principe

Depuis le 1^{er} janvier 1993, le grand marché unique européen est réalisé dans les quinze pays de l'Union européenne. Ce nombre est porté à 25 le 1^{er} mai 2004. La suppression des frontières fiscales et la mise en place de nouveaux mécanismes permettent la libre circulation des marchandises.

La Communauté Européenne comprend au 1^{er} janvier 2008 pour l'application de la TVA 27 pays : France, Allemagne, Autriche, Belgique, Bulgarie, Chypre, Danemark, Espagne, Estonie, Finlande, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Lettonie, Lituanie, Luxembourg, Malte, Pays-Bas, Pologne, Portugal, Roumanie, Royaume-Uni, Suède, République Tchèque, Sloénie, Slovaquie.

Le nouveau régime conserve à titre transitoire le principe de la taxation de la marchandise dans le pays de destination.

À compter du 1^{er} janvier 1997, le régime suivant aurait dû s'imposer à tous les pays membres de la Communauté : la TVA aurait été perçue dans le pays du vendeur et aurait été restituée au pays de l'acheteur. L'application de ce dispositif a été différée. Le régime provisoire actuel est le suivant :

Régime applicable depuis le 1^{er} janvier 1993

Acheteur	Vendeur	
	France	Autre pays Communauté européenne
France	• Taxation en France	• Taxation en France • Exonération dans l'autre pays Communauté européenne
Autre pays CEE	• Taxation dans le pays Communauté européenne • Exonération en France	• Taxation autres pays Communauté européenne

b » Les conséquences (généralités)

Les conséquences liées à l'application des textes communautaires et à la loi française du 17 juillet 1992 sont différentes selon que la vente est faite à une entreprise (assujettie), à un particulier, à certaines personnes non soumises à TVA.

» Opérations effectuées entre assujettis

Le traitement fiscal est identique à celui que nous connaissons aujourd'hui :

- exonération dans le pays de livraison (ancienne « exportation ») ;
- taxation dans le pays d'acquisition (ancienne « importation »).

L'exonération est liée à la preuve de la livraison de la marchandise dans un autre État CEE à une entreprise assujettie.

La justification de l'assujettissement dépend de l'indication du numéro « identifiant européen » sur les factures établies par les entreprises résidant dans la CEE.

La liquidation de la TVA incombe à l'acquéreur en raison de la suppression des frontières fiscales (antérieurement c'est le service des Douanes qui déterminait le montant de cette TVA).

La base imposable et la TVA due est indiquée par l'acquéreur sur la déclaration de TVA CA 3 (cadre acquisitions intracommunautaires).

Des régimes spécifiques sont prévus notamment :

- dans le cadre d'opérations triangulaires ;

exemple :

entreprise espagnole qui vend des biens à une entreprise allemande mais livre directement le client français de l'entreprise allemande.

- pour les façons : ces opérations sont considérées comme une prestation de services et bénéficient d'une exonération à la livraison.

La taxe supportée par l'acquéreur au titre d'une acquisition intracommunautaire est déductible si elle figure sur la déclaration de TVA. À défaut d'avoir été reportée sur cet imprimé, l'acquéreur ne pourra la déduire que lorsqu'il l'acquittera mais il restera redevable d'une pénalité de 5 % sur le rappel des droits non déclarés.

› Opérations effectuées à des particuliers

Le vendeur est redevable de la taxe, l'acquéreur est exonéré.

Les ventes à « distance » (ventes par correspondance) à des particuliers ou à des personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire suivent un régime distinct :

- Le vendeur est situé en France –
- Le vendeur est redevable de la TVA en France (ou dans un autre pays de la CEE, s'il y réside) si le montant des ventes annuelles dans le pays de destination des biens n'excèdent pas un plafond variable selon les pays.
- Le vendeur est redevable de la TVA dans le pays de livraison si le montant annuel des ventes dépasse le plafond (*ex.* : Allemagne 100 000 €).
- Le vendeur est situé dans un autre pays de la Communauté européenne –
- La taxation a lieu en France si le montant des ventes réalisées dans ce pays a dépassé 100 000 € HT sur l'année civile.

› Ventes à des professionnels assujettis ou à des assujettis exonérés

Il s'agit de régime des personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire :

- opérations réalisées par des professionnels assujettis bénéficiant d'une franchise ;
- opérations réalisées par des professionnels non assujettis.

La TVA est due dans le pays d'acquisition du bien, sauf lorsque les achats effectués par ces personnes ne dépassent pas 10 671 € au cours de l'année civile et celle de l'année précédente. Dans ce cas, le vendeur est redevable de la taxe au taux de son pays de résidence, sauf option de l'acheteur pour la taxe dans son pays.

› Les nouvelles obligations

Les obligations sont la conséquence de l'absence de contrôle et de déclaration lors du passage aux frontières CEE.

Les entreprises redevables de la TVA doivent depuis le 1^{er} janvier 1993 :

1. être attributaire d'un numéro européen qui figurera sur toutes les factures à destination des pays de la CEE ;

exemple :

la facture d'un fournisseur italien indiquera les numéros d'identification (fournisseur et client).

2. établir les factures y compris lorsque le règlement d'acomptes est prévu ;

3. mettre en place dans la comptabilité un poste « acquisition intracommunautaire » ;
4. indiquer sur les déclarations de TVA le montant des opérations intracommunautaires et liquider la TVA sur les acquisitions intracommunautaires ;
5. déposer auprès du service des douanes, une déclaration d'échange de biens récapitulant les livraisons de biens exonérés de TVA et les acquisitions taxables.

> B

La TVA immobilière

Il existe un régime particulier pour les opérations concernant la production ou à la livraison d'immeubles de toute nature (art. 257-7 du CGI).

Les opérations indiquées ci-dessus sont assujetties à la TVA quelle que soit la nature de l'acte (*ex.* : civil) ou la qualité de la personne qui les réalise (*ex.* : particulier). La TVA immobilière concerne principalement les achats de terrains à bâtir et les immeubles neufs.

• > Les biens imposables (généralités)

On distinguera les terrains à bâtir des immeubles construits.

> Les terrains à bâtir

La TVA au taux de 19,60 % est applicable aux terrains à bâtir dans la limite de 2 500 mètres carrés (pour les constructions de maisons individuelles) et sans limitation pour les immeubles collectifs.

L'achat d'un tel bien ne relève pas des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière si l'acquéreur s'engage à bâtir dans le délai de quatre ans. Le redevable légal de la taxe est l'acquéreur si le bien n'entrait pas antérieurement dans le champ d'application de la TVA, c'est-à-dire qu'il ne doit pas avoir fait l'objet d'une vente relevant de la TVA.

Le vendeur a la possibilité d'opter pour la qualité d'assujetti et donc de redevable ce qui lui permettra de récupérer la TVA ayant grevé les dépenses d'aménagement qu'il a pu réaliser.

À défaut d'avoir bâti dans le délai de quatre ans éventuellement prorogé, le redevable légal est astreint à payer à la recette des impôts les droits d'enregistrement sous déduction de la TVA supportée lors de l'acquisition et non récupérée et un droit supplémentaire de 1 % calculé sur le prix du terrain.

Depuis le 22 octobre 1998, les terrains acquis par les personnes physiques en vue de la construction d'immeubles d'habitation, sont soumis exclusivement

aux droits d'enregistrement au taux de 5,09 % appliqué au prix ou à la valeur vénale si elle est supérieure.

› Les immeubles neufs

Les cessions portant sur des biens vendus en état futur d'achèvement ou sur des biens achevés à la condition qu'il s'agisse de la première vente dans les cinq ans de l'achèvement, relèvent de la TVA immobilière.

La TVA est due à la date de l'acte constatant le transfert de propriété.

Le vendeur est alors redevable de la TVA.

La TVA immobilière au taux de 19,60 % est toutefois supportée par les professionnels ou les particuliers. Les ventes de logements sociaux sont soumises au taux de 5,50 %.

Le régime des marchands de biens ne relève pas de la TVA immobilière lorsqu'ils réalisent des opérations qui ne sont pas des achats de terrains à bâtir ou des ventes d'immeubles neufs.

Le marchand de biens est une personne qui achète habituellement des immeubles en vue de la vente. Les opérations relèvent de l'article 257-6 du CGI. La TVA est alors due sur la plus-value réalisée lors de la revente des biens mobiliers (fonds de commerce) ou immobiliers.

Les achats de biens par professionnels ne sont pas soumis aux droits de mutation à condition qu'ils prennent l'engagement de revendre ces biens dans le délai de quatre ans.

Ils peuvent relever de la TVA immobilière pour les achats de biens entrant dans le champ d'application de l'article 257-7 du CGI.



La TVA agricole

Le secteur agricole, comme toute activité économique est placé dans le champ d'application de la TVA.

Toutefois, les exploitants agricoles sont soumis à la TVA selon des modalités particulières.

Le régime de droit commun est celui du remboursement forfaitaire. Certaines catégories d'agriculteurs sont néanmoins soumises à la TVA, à titre obligatoire, selon un régime simplifié. Ce régime peut être rejoint, sur option par les agriculteurs qui bénéficient du remboursement forfaitaire.

› Les redevables

Les exploitants dont le montant moyen des recettes hors taxe de deux années consécutives dépassent 46 000 € sont à ce titre obligatoirement soumis à la TVA pour une période de trois ans obligatoirement reconduite par période d'un

an. Il est prévu pour ceux qui n'atteignent pas ce montant la possibilité d'exercer une option d'assujettissement qui peut être soit restreinte (il ne sera pas retenu les ventes d'animaux), soit globale.

En outre, les exploitants exerçant leur activité avec des méthodes commerciales, des procédés industriels qui n'entrent pas dans les usages habituels et normaux du secteur et ceux élevant des bovins ou ayant une activité commerciale portant sur des animaux de boucherie et de charcuterie sont obligatoirement soumis à la TVA quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires.

› Le régime d'imposition applicable

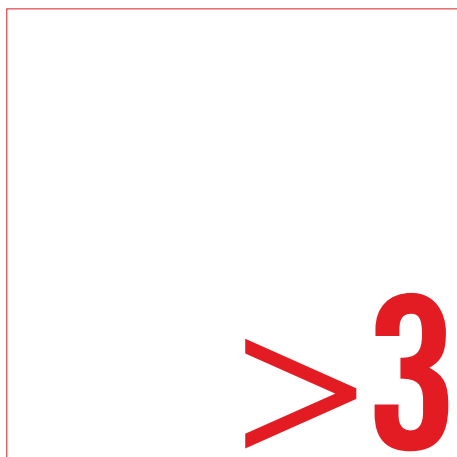
Les exploitants agricoles relèvent tous du régime simplifié agricole. La taxe est exigible uniquement lors de l'encaissement des acomptes ou du prix. Le système de paiement prévoit le versement d'acomptes trimestriels avec le règlement du solde une fois par an ou sur option trimestriellement.

À compter du 1^{er} janvier 2003, le régime du versement des acomptes trimestriels dus au titre d'une année est supprimé si le montant de la taxe due l'année précédente est inférieur à 1 000 €. Le paiement est effectué en un seul versement.

› Les exploitants non redevables

Les exploitants agricoles non soumis à la TVA bénéficient d'un remboursement forfaitaire.

Le remboursement diffère selon la nature des produits vendus par l'exploitant. Il est calculé sur le prix de vente des produits aux taux de 4 % pour les céréales, les animaux de basse-cour, le lait... et de 3,05 % pour les autres produits. Il constitue une véritable aide à l'agriculture.



t r o i s i è m e p a r t i e

> > > > > > >

L'imposition sur le capital

Selon la définition de l'OCDE, les impôts sur le patrimoine comprennent :

- les impôts périodiques sur la propriété immobilière ;
- les impôts périodiques sur l'actif net ;
- les impôts sur les mutations à titre gratuit ;
- les impôts sur les transactions mobilières et immobilières.

En revanche, les impôts sur les revenus du patrimoine et sur les plus-values en sont exclus, de même que les impôts immobiliers qui tiennent compte du revenu ou de la situation personnelle du contribuable.

Droits d'enregistrement

Droits de mutation

g r a n d > |

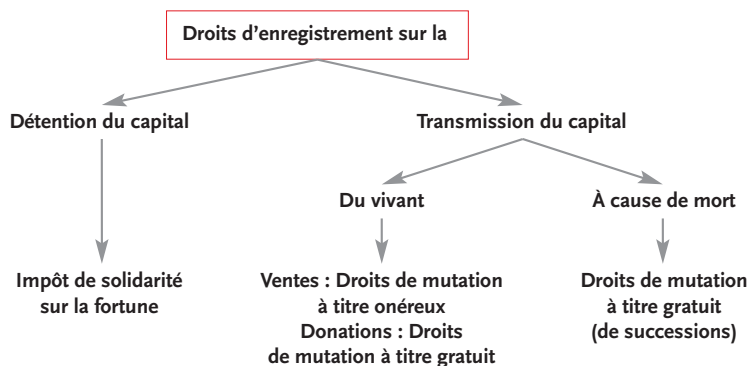


Les droits d'enregistrement

Quelques repères

Sous le terme de droits « d'enregistrement » c'est-à-dire de droits perçus lors de la reproduction textuelle ou l'analyse d'un acte sur un registre, la loi de frimaire an VII regroupait trois impôts d'Ancien Régime : le « contrôle », l'« insinuation » et le « centième denier ». Le *contrôle* était un droit d'acte institué en 1581 par l'Édit de Blois ; l'*insinuation* consistait en une sorte de taxe de publicité foncière, issue des ordonnances de Villers-Cotterêts (1539) et de Moulins (1556) ; enfin, le *centième denier* (1703) s'appliquait sur les mutations immobilières au taux de 1 %.

Il faudra attendre la loi du 22 février 1872 sur les mutations à titre onéreux de fonds de commerce et la loi du 25 février 1901 instituant un tarif progressif en matière de successions pour voir compléter de manière quasiment définitive la loi de frimaire an VII. Les lois plus récentes du 15 mars 1963 et du 26 décembre 1969 n'ont fait qu'apporter des correctifs de procédure à une imposition qui reste fondamentalement celle établie au siècle précédent.



(Les droits d'enregistrement relatifs à la vie des sociétés sont étudiés en page 208).

g r a n d > ||



Impôt de solidarité sur la fortune

Quelques repères

L'imposition générale sur la fortune a été introduite dans le système fiscal français par la loi de finances pour 1982, sous la dénomination d'**impôt sur les grandes fortunes** (IGF). Superposée à l'impôt sur le revenu, cette imposition synthétique sur le capital devait, dans l'esprit de ses instigateurs, répondre à une triple finalité : tout d'abord, réduire les inégalités de patrimoine jugées excessives, ensuite, imposer les contribuables en fonction de leurs facultés contributives, enfin, surimposer les revenus du capital (revenus dits « fondés ») tout en favorisant une meilleure connaissance du patrimoine français.

Supprimée par la loi de finances rectificative du 11 juillet 1986, cette imposition a été **rétablie par la loi de finances pour 1989**. Sa dénomination nouvelle d'**impôt de solidarité sur la fortune** (ISF) entendait signifier que son produit servirait « à financer une large part du revenu minimum d'insertion que recevront les nouveaux pauvres » (F. Mitterrand, « Lettre à tous les Français » 1988).

L'impôt sur la fortune est diversement réparti dans les pays industrialisés. Ainsi, dans l'Union Européenne, l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Danemark, la Grèce, l'Irlande, l'Italie, le Portugal et le Royaume-Uni ne l'ont pas institué ou l'ont supprimé.

L'IGF frappait environ 100 000 contribuables et rapportait aux alentours de 5 milliards de francs. En 2007, le nombre de contribuables assujettis à l'ISF était de 528 000 pour un rapport supérieur à 4,42 milliards d'euros (ces données brutes ne prennent pas en compte les restitutions faites au titre du bouclier fiscal).

a ›• Personnes imposables

Sont soumises à l'impôt de solidarité sur la fortune, les personnes physiques dont la valeur du patrimoine imposable excède 770 000 € au 1^{er} janvier 2008. L'ISF est dû par les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France (sur cette notion, se rapporter à la p. 23), à raison de tous les biens, qu'ils soient situés sur le territoire national ou en dehors. Pour les personnes domiciliées fiscalement hors de France, seuls les biens imposables situés en France, à l'exception des placements financiers, sont assujettis (sous réserve des conventions internationales).

Les personnes mariées quel que soit leur régime matrimonial, les personnes liées par un PACS au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et celles vivant en concubinage notoire (C. civ. art. 515-8 nouveau), sont soumises à une imposition commune.

b ›• La matière imposable

› Biens imposables

Par analogie avec les droits de mutations à titre gratuit, sont en principe soumis à imposition tous les biens, droits et valeurs appartenant, *au premier janvier de l'année d'imposition*, au redevable, à son conjoint ou à son concubin notoire, et à leurs enfants mineurs.

› Biens exonérés

– Exonérations totales (CGI, art. 885 H à L) –

exemple :

- Les biens professionnels tels que définis aux articles 885 N à 885 R du Code général des impôts (biens dépendant d'une exploitation individuelle, parts ou actions de sociétés, certains biens ruraux).
 - Les objets d'antiquité, d'art ou de collection.
 - Les droits de la propriété littéraire ou artistique
- Depuis le 1^{er} janvier 2000, cette exonération est limitée aux auteurs. Leurs ayants droit sont imposables (LF 2000, art. 29).
- Les droits de la propriété industrielle.

– Exonérations partielles –

Par exemple, les bois et forêts et parts de groupements forestiers sont exonérés, sous certaines conditions, à concurrence des trois quarts de leur valeur.

c ›• Assiette de l'impôt

$\text{Valeur nette} = \text{Valeur vénale des biens} - \text{Dettes}$
--

L'article 885 S du Code général des impôts dispose que « la valeur des biens est déterminée suivant les règles en vigueur en matière de droits de mutation par décès ».

› Valeur vénale des biens

– Principe –

La valeur servant de base à l'impôt est la valeur vénale des biens déterminée au 1^{er} janvier de chaque année. Cette valeur est déclarée par le contribuable.

Lorsqu'un immeuble est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire, ce dernier peut bénéficier d'un abattement de 30 % (à compter de 2008). Si cet immeuble est détenu en indivision, sa valeur doit simplement être appréciée en fonction des cessions de biens similaires observées sur le marché. L'existence d'un démembrement de propriété a, quant à elle, vocation à être prise en compte, dans les cas d'imposition séparée de l'usufruit et de la nue-propriété prévus à l'article 885 G du CGI, par l'application du barème de l'article 669 du même code (Rép. min. n° 41758 à M. Le Fur : JOAN Q, 23 nov. 2004, p. 9213).

– Exceptions –

Le législateur a fixé des bases d'évaluation légales en matière de bijoux et pierres, pièces et lingots et autres meubles corporels (créances, bons du Trésor...).

› Dettes

Les dettes grevant le patrimoine du contribuable sont admises en déduction selon les mêmes règles qu'en matière de droits de succession (cf. p. 203).

Sont notamment admises :

- les dettes envers les prestataires de service ou entrepreneurs de travaux ;
- le capital restant dû et les intérêts échus et courus des emprunts grevant le patrimoine ;
- les impôts (impôt sur le revenu, impôts locaux).

Les dettes doivent exister au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

d › Calcul de l'impôt

Trois phases

› Application du barème progressif par tranches

Les tranches du tarif sont actualisées, à compter de 2006, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondies à la dizaine de milliers d'euros la plus proche (CGI, art. 885 U, 2^e alinéa nouveau).

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine		Taux
N'excédant pas	770 000 €	0 %
Comprise entre	770 000 € et 1 240 000 €	0,55 %
Comprise entre	1 240 000 € et 2 450 000 €	0,75 %
Comprise entre	2 450 000 € et 3 850 000 €	1 %
Comprise entre	3 850 000 € et 7 630 000 €	1,30 %
Comprise entre	7 630 000 € et 16 020 000 €	1,65 %
Supérieure à	16 020 000 €	1,80 %

Exemple d'application du barème : soit un patrimoine dont la valeur nette taxable est de 3 500 000 € au 1^{er} janvier 2008.

L'impôt est liquidé comme suit :

– sur	770 000 €			0 €
– sur	1 240 000 €	– 770 000 € =	470 000 € × 0,55 % =	2 585 €
– sur	2 450 000 €	– 1 240 000 € =	1 210 000 € × 0,75 % =	9 075 €
– sur	3 050 000 €	– 2 450 000 € =	600 000 € × 1 % =	6 000 €
	<u>3 050 000 €</u>			<u>17 760 €</u>

› Réduction d'impôt pour charges de famille

Le montant de l'ISF est réduit de 150 € par personne à la charge du contribuable (75 € pour un enfant en résidence alternée, de moins de 18 ans au premier janvier), c'est-à-dire :

- ses enfants âgés de moins de 18 ans ou infirmes ;
- les enfants qu'il a recueillis à son propre foyer ;
- toute personne vivant sous son toit et titulaire de la carte d'invalidité prévue à l'article 173 du Code de la famille et de l'aide sociale.

› Réduction pour investissements réalisés dans une PME

La société doit, lors de la souscription, répondre aux critères communautaires de la PME (moins de 250 personnes employées, chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros ou total de l'actif inférieur à 43 millions d'euros, moins de 25 % du capital détenu par une ou plusieurs entreprises ne répondant pas à la définition de PME).

La société doit exclusivement exercer une activité commerciale, industrielle, artisanale, agricole, libérale ou financière).

Le montant de l'ISF peut être réduit, dans la limite d'un plafond global de 50 000 €, de :

- 75 % des versements réalisés dans des PME opérationnelles européennes ou dans des SCOP. Les versements à prendre en compte sont ceux réalisés entre la date limite de dépôt de la déclaration de l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration de l'année d'imposition ;
- 50 % des versements réalisés dans des FIP, FCPI ou FCPR, sans pouvoir excéder 20 000 €.

› Réduction pour dons

Dans la limite d'un plafond global de 50 000 €, le redevable peut déduire 75 % du montant de ses dons au profit d'organisme d'intérêt général (établissements de recherche, d'enseignement supérieur ou artistique ; fondations reconnues d'utilité publique...).

› Plafonnement de l'ISF en fonction des revenus

Le plafonnement est un mécanisme complexe institué en 1989. Son principe consiste à réduire le montant dû au titre de l'ISF de façon telle que le montant total de l'ISF et de l'impôt sur le revenu n'excède pas 85 % des revenus nets imposables à l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente. L'excédent peut venir en déduction de l'impôt de solidarité sur la fortune.

Toutefois, la loi de finances pour 1996 a limité les effets du plafonnement. Pour les contribuables dont le patrimoine excède en 2007, 2 450 000 € (limite supérieure de la troisième tranche du barème) la diminution de l'ISF ne peut pas excéder :

- 50 % du montant de la cotisation due avant plafonnement,
- ou, en 2008, 11 660 € si ce montant est supérieur (impôt correspondant à un patrimoine égal à la limite supérieure de la troisième tranche du barème).

e › Déclaration et paiement

Les personnes imposables au 1^{er} janvier de l'année d'imposition doivent souscrire chaque année, au plus tard le 15 juin, une déclaration annuelle sur une formule fournie par l'administration.

Pour en savoir plus

- Sur l'IGF : Conseil des impôts, 8^e rapport au Président de la République, 1986, relatif à l'imposition du capital.
- Sur l'ISF : Conseil des impôts, 16^e rapport au Président de la République, 1998, relatif à l'imposition du patrimoine.
- Site internet : <http://www.ccomptes.fr>

g r a n d > III



Droits sur les mutations à titre onéreux (DMTO)

Les droits de mutations à titre onéreux (moyennant une contrepartie) peuvent porter sur des droits immobiliers, sur des droits mobiliers, ou encore concerner des mutations de jouissance (les droits sur les actes de sociétés sont étudiés p. 208).

a > Les ventes d'immeubles

Le Conseil des impôts, dans son seizième rapport, préconisait d'abaisser de manière durable les droits de mutations à titre onéreux les plus élevés, tout en simplifiant les différents régimes dérogatoires en vigueur.

Les lois de finances pour 1999 et 2000 sont allées dans le sens souhaité par le Conseil.

Le droit de vente est liquidé :

- sur le prix exprimé dans l'acte, en y ajoutant toutes les charges en capital ainsi que toutes les indemnités stipulées au profit du cédant à quelque titre ou pour quelque cause que ce soit (CGI, art. 683).
- ou sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsqu'elle est supérieure au prix mentionné dans l'acte (LPF, art. L 17).

remarque :

d'une manière générale, la doctrine considère que la valeur vénale correspond au prix que le jeu normal de l'offre et de la demande, sur un marché libre de toute contrainte, permettrait de retirer de la vente du bien.

> Le régime de droit commun des ventes d'immeubles (CGI, art. 1594 D) : 5,09 %

Les ventes d'immeubles d'habitation, les ventes d'immeubles professionnels constatées par un acte authentique signé depuis le 15 septembre 1999 (LF 2000, art. 9), sont soumises à un taux de taxe de publicité foncière ou de droit d'enregistrement de 3,60 %. Cette taxe est perçue au profit des départements (loi du 7 janvier 1983, relative à la répartition des compétences entre les communes, les départements, les régions et l'État).

Les Conseils généraux conservent la possibilité de modifier tous les ans ce taux, sans toutefois le fixer au-delà de 3,60 %, ni en deçà de 1 %. Pour les actes passés à compter du 1^{er} juin 2002, le droit départemental est de 3,60 % pour l'ensemble des départements.

Ils peuvent également instituer, dans leur département, un abattement compris entre 7 600 € et 46 000 €, fixé par tranche de 7 600 € sur l'assiette du droit départemental (CGI, art. 1594 F *ter*) exigible pour les acquisitions :

- d'immeubles ou fractions d'immeubles destinés à être affectés à l'habitation, à la condition que l'acquéreur prenne l'engagement de ne pas les affecter à un autre usage pendant une durée minimale de trois ans à compter de l'acquisition ;
- de terrains ou locaux à usage de garages, à la condition que l'acquéreur prenne l'engagement de ne pas les affecter à une exploitation de caractère commercial ou professionnel pendant une durée minimale de trois ans à compter de la date de l'acte d'acquisition.

Les Conseils généraux peuvent limiter le bénéfice de cet abattement aux zones de revitalisation rurale.

Le tarif de droit commun concerne, essentiellement :

- les locaux d'habitation ainsi que leurs dépendances (caves, terrasses...) ;
- les locaux à usage commercial, industriel, artisanal, agricole ou affectés à une activité libérale ;
- les garages, boxes, parkings, places de stationnement ;
- les immeubles non bâtis. Toutefois, les acquisitions de terrains à bâtir réalisées par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles d'habitation, sont exclues du champ d'application de la TVA (article 40 de la loi de finances pour 1999) ;

remarque :

L'article 257-7° du CGI assujettit à la TVA les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles.

Ce régime concerne essentiellement :

- les ventes de terrains à bâtir (autres que celles réalisées par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles d'habitation) ;
- les ventes à terme ou en état futur d'achèvement ;
- les ventes d'immeubles neufs achevés depuis moins de cinq ans et non précédées d'une mutation consentie à une personne n'ayant pas la qualité de marchand de biens.

En contrepartie de l'assujettissement à la TVA, les ventes de terrains à bâtir sont soumises au droit fixe d'enregistrement de 125 € (CGI, art. 691 bis). Les ventes de biens autres que les terrains à bâtir supportent un droit d'enregistrement au taux de 0,60 % (majoré de 0,10 % et du prélèvement pour frais d'assiette et de recouvrement) liquidé sur le prix hors TVA.

- les terres agricoles, forêts...

À ce taux s'ajoute la taxe locale additionnelle de 1,20 % au profit de la commune (CGI, art. 1584) ou d'un fonds de péréquation départemental (CGI, art. 1595 bis).

Enfin l'État perçoit :

- au titre des frais d'assiette et de recouvrement, 2,50 % calculés sur le montant du droit départemental.
- une taxe de 0,20 % sur le montant de la base imposable.

› Autres régimes

Les mutations autres que celles visées ci-dessus sont passibles de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement au taux de 0,60 % auquel s'ajoute le prélèvement de 2,50 % et une taxe de 0,1 % au profit de l'État (soit un taux global de 0,715 %). Tel est le cas, par exemple, des mutations d'immeubles ruraux réalisées par les fermiers en place (CGI, art. 1594 F *quinquies*, D) ou encore, les ventes résultant des opérations de mise en valeur des terres incultes dans les départements d'Outre-mer (CGI, art. 1594 F *quinquies*, F). Elles peuvent, enfin, être exonérées. Il s'agit, notamment, des acquisitions par l'État et certains établissements publics ; les acquisitions par les collectivités locales ; les acquisitions et les cessions de terrains par les SAFER.

b. › Les cessions de fonds de commerce

La plupart des mutations de propriété de meubles échappent à la taxation. Les cessions de fonds de commerce représentent l'exception la plus notable à cette exemption.

Normalement, seule la *cession du fonds* de commerce, entité juridique composée d'éléments incorporels – essentiellement la clientèle – et corporels – le matériel... – peut donner lieu à taxation sur le fondement de l'article 719 du CGI.

Toutefois, la *cession isolée de certains éléments du fonds* peut, compte tenu des circonstances de l'affaire, déguiser la cession du fonds lui-même. Tel est le cas, par exemple, des cessions successives, au même acquéreur et à des dates rapprochées, des éléments permettant d'attirer ou de retenir la clientèle (marque ou droit de bail).

Cass. com. 15 octobre 1973, *Philippon* : la vente verbale d'un matériel de conserverie entraîne cession de clientèle, dès lors qu'elle s'accompagne de la transmission de la marque sous laquelle sont commercialisés les produits.

Dans cette hypothèse, la taxation ne portera pas sur l'élément cédé mais sur le fonds tout entier.

Les cessions de fonds de commerce et les opérations assimilées (par exemple, les conventions de successeurs qui permettent à une personne d'exercer une profession, une fonction ou un emploi occupé par le précédent titulaire (CGI, art. 720) sont soumises au droit de mutation au taux global de 5 %.

Fraction de la valeur taxable	Tarif applicable			Cumul
	Droit budgétaire (CGI, art. 719)	Taxe additionnelle départementale (CGI, art. 1595)	Taxe additionnelle communale (CGI, art. 1584 ou 1595 bis)	
< 23 000 €	0 %	0 %	0 %	0 %
Comprise entre 23 000 et 107 000 €	4 %	0,60 %	0,40 %	5 %
> 107 000 €	2,60 %	1,40 %	1 %	5 %

Cette mesure a pour effet d'aligner le taux marginal d'imposition sur le tarif des cessions de parts sociales, soit 5 %.

› Cas particuliers

1° Acquisition dans les zones de redynamisation urbaine, les zones franches urbaines et les zones de revitalisation rurale

Sous réserve que l'acquéreur prenne l'engagement de maintenir l'exploitation du fonds pendant cinq ans, le barème de taxation est le suivant :

Fraction du prix	Droit budgétaire	Taxe départementale	Taxe communale	Imposition totale
N'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %	0 %	0 %
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €	0 %	0,60 %	0,40 %	1 %
Supérieure à 107 000 €	2,60 %	1,40 %	1 %	5 %

2° Débits de boissons

Le barème de taxation est visé à l'article 722 du CGI.

c › Les mutations de jouissance

Le bail ou louage de choses est un contrat par lequel l'une des parties (le bailleur) s'oblige à fournir à l'autre partie (le preneur) la jouissance temporaire d'un bien (meuble ou immeuble) moyennant un prix (le loyer) que le preneur s'engage à payer (C. civ., art. 1709).

Les baux peuvent être à durée limitée ou illimitée.

- Les baux à durée limitée d'immeubles, fonds de commerce, clientèle, droits de pêche et droits de chasse, faits pour une période de plus de douze ans donnent ouverture (sauf exceptions codifiées aux articles 743 et 1594 J du CGI) à la taxe de publicité foncière au taux de 0,60 % (plus 0,1 % et prélèvement pour frais d'assiette et de recouvrement). Cette taxe est liquidée sur le prix exprimé, augmenté des charges imposées au preneur. Elle est due sur le montant cumulé de toutes les années à courir (CGI art. 742) limitée toutefois à vingt années.

Les cessions, subrogations, rétrocessions et résiliations de baux à durée limitée de biens de toute nature, présentés à la formalité, sont enregistrées au droit fixe de 125 € pour les conventions conclues et les actes passés à compter du 1^{er} janvier 2006 (CGI, art. 738).

- Les baux à durée illimitée ou à vie d'immeubles, de fonds de commerce et de clientèle sont soumis aux impositions qui seraient perçues en cas de vente de ces mêmes biens.

Pour les baux à durée limitée, l'assiette de l'impôt est de vingt fois la rente ou le prix annuel augmenté des charges. Pour les baux à vie, elle est de dix fois la même somme.

Les cessions, résiliations et rétrocessions de baux à durée limitée ou à vie donnent ouverture aux droits d'enregistrement dans les mêmes conditions que les baux eux-mêmes.

g r a n d > IV



Les droits sur les mutations à titre gratuit (DMTG)

Les mutations sont à titre gratuit lorsqu'elles sont inspirées par une intention de libéralité et ne comportent la fourniture d'aucune contrepartie pour les bénéficiaires.

Elles peuvent résulter du décès (succession) ou avoir lieu entre vifs (donation).

a >• Les droits de succession

> Champ d'application

- 1^o Principe –

L'entier patrimoine du défunt est transmis à ses héritiers ou légataires.

– 2^e Les exonérations –

Par exception, la loi prévoit un certain nombre d'exonérations ou de régimes spéciaux motivés par la qualité du défunt ou du successeur ou liés à la nature ou la situation des biens transmis.

C'est ainsi, par exemple, que sont exonérés de l'impôt de mutation à titre gratuit, pour les successions ouvertes à compter du 22 août 2007 :

- le conjoint survivant et le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité (CGI, art. 796-0 *bis* nouveau) ;
- la part de chaque frère ou sœur invalide, célibataire, veuf, divorcé ou séparé de corps, dans les conditions fixées à l'article 796-0 *ter* nouveau du CGI.

> L'assiette des droits de succession

$$\text{Base d'imposition} = \text{Actif brut} - \text{Charges grevant la succession}$$

> L'actif brut

Dans le système de la déclaration contrôlée, il est demandé au contribuable de procéder lui-même, conformément aux prescriptions de la loi fiscale, à la détermination et à l'évaluation de la base d'imposition.

Normalement *déclarée par le contribuable*, la matière imposable peut, toutefois, être *arrêtée ou complétée* par l'administration.

– Déclarée par le contribuable –

Les héritiers, légataires ou donataires doivent déclarer l'actif successoral dans les six mois à compter du décès, fait générateur de l'impôt, si le défunt était domicilié en France (un an, si le défunt était domicilié à l'étranger).

Le principe est que l'entier patrimoine du défunt est soumis à l'impôt. Toutefois, certains biens sont exonérés, en raison de leur nature (CGI, art. 793, 1131, 797 A) ou en considération de la qualité du défunt ou du successeur (par exemple, les dons faits à des collectivités publiques).

– Arrêtée ou complétée par l'administration –

Il appartient alors à l'administration d'apporter la preuve du droit de propriété du défunt sur les biens omis.

Cette preuve est facilitée par l'existence de présomptions *civiles* (par exemple, C. civ., art. 2279 : « en fait de meubles, la possession vaut titre ») ou *fiscales* (par exemple, CGI, art. 752 : « Sont présumées, jusqu'à preuve du contraire faire partie de la succession, [...], les actions, obligations, parts de fondateurs ou bénéficiaires, parts sociales et toutes autres créances dont le défunt a eu la propriété ou a perçu les revenus ou à raison desquelles il a effectué une opération quelconque moins d'un an avant son décès »). Ces présomptions, simples, supportent la preuve contraire.

Le patrimoine transmis à cause de mort est évalué au moment du décès. L'administration peut remettre en cause la valeur déclarée par les successeurs. Mais les termes de comparaison notifiés au contribuable doivent être contemporains ou antérieurs au décès.

exemple :

Cass. com. 29 novembre 1994, Jourdan Barry (RJF, mars 1995, n° 416) : pour la détermination de la valeur réelle d'un immeuble, une vente postérieure au fait générateur de l'impôt est insusceptible de constituer un élément de preuve adéquat.

Certains biens doivent être évalués conformément à des bases légales d'évaluation. Tel est le cas, par exemple, des biens dont la propriété est démembrée en usufruit et en nue propriété (CGI, art. 669).

› Les charges

Le passif successoral est admis en déduction à quatre conditions :

- la dette doit exister à la charge personnelle du défunt au jour du décès,

exemple :

frais de dernière maladie du défunt encore dus au décès ;

- la dette doit être justifiée par un acte, un écrit ou encore des présomptions graves, précises et concordantes ;
- les dettes doivent être détaillées dans un inventaire certifié par le déposant et annexé à la déclaration de succession (CGI, art. 770) ;
- enfin, la dette ne doit pas figurer parmi celles dont la déduction est prohibée,

exemple :

la dette consentie par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées est présumée fictive, à moins que, consentie par un acte authentique ou un acte sous seing privé ayant acquis date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès de l'une des parties contractantes, la sincérité de cette dette et son existence au jour du décès ne soient prouvées par les héritiers, légataires ou personnes interposées. En ce sens, Cass. com. 21 mars 2000, n° 704 D (BODGI 7 G-11-00) : Dès lors que les fonds des héritiers ayant servi à financer l'achat d'un immeuble dépendant de la succession de leur mère provenaient de la vente d'un bien dont ils étaient propriétaires en indivision avec elle, il en résulte que cette vente et le versement des fonds à la défunte n'avaient pu avoir lieu qu'avec leur accord et qu'elle n'avait pu en disposer que pour les avoir empruntés. Viole en conséquence l'article 773-2° du CGI le tribunal qui, en dehors des formes définies par ce texte, accorde pour la liquidation des droits de mutation par décès, la déduction, au titre du passif successoral, de la quote-part de la valeur de cet immeuble au jour du décès correspondant à la fraction du prix acquittée au moyen des deniers ainsi empruntés.

L'actif net successoral est frappé, après abattement, d'un tarif variable en fonction de la parenté existant entre le défunt et ses héritiers (cf. Annexes).

b › Les droits de donation

La donation entre vifs est un contrat par lequel une personne (le donateur) transfère « actuellement et irrévocablement » (C. civ., art. 894), sans contrepartie et avec intention libérale, la propriété d'un bien à un autre (le donataire) qui l'accepte.

Les mutations à titre gratuit résultant du décès ou d'une donation ont des régimes fiscaux très voisins.

Toutefois, contrairement aux successions, l'actif net imposable est ici égal à l'actif brut sans déduction du passif (CGI, art. 758). En effet, le donataire qui est un ayant cause à titre particulier, ne peut être considéré comme le continuateur de la personne du donateur.

Par exception, les dettes :

- contractées par le donateur pour l'acquisition ou dans l'intérêt des biens objets de la donation,
 - qui sont mises à la charge du donataire dans l'acte de donation,
 - et dont la prise en charge par le donataire est notifiée au créancier
- sont déductibles de la valeur brute du patrimoine.

Encore faut-il que la donation porte sur :

- des biens affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à condition que les dettes ne soient pas contractées auprès des proches parents du donateur ou du donataire,
- des biens autres, à condition que les dettes soient contractées auprès d'un établissement du secteur bancaire.

(LF pour 2005, n° 2004-1484, 30 déc. 2004, art. 15).

Base d'imposition = Actif brut (sauf l'exception instituée par la loi de finances pour 2005)

Tableau comparatif	
SUCCESSIONS	DONATIONS
CHAMP D'APPLICATION	
Mutations imposables - Toute mutation par décès, sauf cas d'exonération.	- Toute mutation entre vifs répondant aux conditions de l'article 894 du code civil, sauf cas d'exonération.
DÉLAIS DE DÉCLARATION	
- Six mois à compter du décès si le défunt était domicilié en France ; - Un an si le défunt était domicilié à l'étranger.	- Un mois à compter de la date de l'acte ou de la donation.

.../...

SUCCESSIONS	DONATIONS
ÉVALUATION DE L'ACTIF (bases légales)	
Meubles corporels	
• Meubles meublants La valeur imposable ne peut être inférieure au produit net d'une vente publique dans les deux ans du décès ou de la donation. – À défaut de vente publique, on retient la valeur mentionnée dans un inventaire dressé, conformément à l'article 789 du Code civil et dans les cinq ans du décès. – À défaut de vente publique et d'inventaire, on retient la déclaration détaillée et estimative des héritiers, qui ne pourra être inférieure à 5 % de l'actif brut non compris les rapports ni les biens exonérés. • Bijoux et objets d'art La valeur imposable ne peut être inférieure au produit net d'une vente publique dans les deux ans du décès ou de la donation. – À défaut de vente publique, on retient la plus élevée des deux valeurs suivantes : • valeur estimée dans un inventaire, même non dressé dans les formes légales, ou dans un acte de partage rédigé dans les cinq ans du décès ; • valeur déclarée dans un contrat d'assurance souscrit depuis moins de dix ans et en cours au jour du décès. • Autres meubles corporels La valeur imposable ne peut être inférieure au produit net d'une vente publique dans les deux ans du décès ou de la donation. – À défaut de vente publique, on retient la valeur mentionnée dans un acte de partage, ou dans un inventaire dressé dans les cinq ans du décès. – À défaut de vente publique et d'inventaire, on retient la valeur portée dans la déclaration détaillée et estimative des parties.	
Valeurs mobilières	
• Cotées en bourse Les titres des sociétés cotées en bourse doivent être évalués au cours moyen de la bourse au jour du décès ou par la moyenne des trente derniers jours qui précèdent la transmission.	Les héritiers ont la possibilité de retenir le cours moyen de la bourse à la veille de la donation.

SUCCESSIONS	DONATIONS
• Non cotées en bourse La valeur des titres non cotés doit être estimée par les parties, au jour du décès ou de la donation. • Créances Le montant à déclarer est égal au capital assorti des intérêts échus et courus au jour du décès ou de la donation.	
Immeubles ⁽¹⁾ – En cas de vente publique, dans les deux ans du décès ou de la donation, le montant à déclarer est égal au prix d'adjudication augmenté des charges. Ce montant peut être revu à la baisse, si les parties sont en mesure d'apporter la preuve que la consistance de l'immeuble a varié entre l'adjudication et la mutation à titre gratuit. – À défaut de vente publique, la valeur vénale de l'immeuble au jour du décès ou de la donation est estimée et déclarée par les parties. Là encore, l'administration ne pourra écarter la valeur déclarée qu'en démontrant son insuffisance.	
PASSIF ET CHARGES Déductibles : quatre conditions (voir p. 203) Jamais déductibles (une exception introduite par la loi de finances pour 2005)	
TARIF ET LIQUIDATION	
Abattements Remarque : Les abattements et les barèmes sont actualisés chaque année. (Voir annexe 6, p. 247) Autres cas : 1 500 €. Donations aux petits enfants : 30 000 €	
Tarif Cinq tarifs (voir annexe 6, p. 247) : – ligne directe – entre époux et personnes pacsées ⁽²⁾ – collatéraux au 2^e degré – collatéraux aux 3^e et 4^e degrés – autres collatéraux et étrangers.	

(1) **Ne concerne que les successions.** Un abattement de 20 % est effectué sur la valeur vénale réelle de l'immeuble constituant au jour du décès la résidence principale du défunt lorsque, à la même date, l'immeuble est également occupé, à titre de résidence principale, par le conjoint survivant ou un ou plusieurs enfants mineurs du défunt ou de son conjoint (LF pour 1999, art. 17).

(2) **Ne concerne que les donations.**

SUCCESSIONS	DONATIONS
Réductions • Au profit des pères et mères de trois enfants vivants ou représentés : réduction de 100 % des droits, limitée à : 305 € par enfant en plus du deuxième en cas de transmission en ligne directe ou entre époux ; 610 € par enfant en plus du deuxième dans les autres cas. • Au profit des mutilés de guerre, invalides à 50 % : réduction de la moitié des droits limitée à 305 €. • Les deux réductions se cumulent (dans l'ordre ci-dessus). – Donateur âgé de moins de 65 ans : réduction de 50 %. – Donateur âgé de plus de 65 ans et de moins de 75 ans : réduction de 30 %. • Autres donations : – Donateur âgé de moins de 65 ans : réduction de 50 %. – Donateur âgé de plus de 65 ans et de moins de 75 ans : réduction de 30 %. Toutefois, les donations en pleine propriété consenties jusqu'au 31 décembre 2005 bénéficient d'une réduction de droits de 50 % quel que soit l'âge du donateur.	

> 19 > c h a p i t r e >

Droits d'enregistrement sur les actes de sociétés



Droits d'enregistrement sur les actes de sociétés

Quelques repères

La diversité des régimes fiscaux applicables aux apports n'est compréhensible que si l'on se souvient que cette matière est encore dominée par la traditionnelle théorie de la mutation conditionnelle des apports.

La *théorie de la mutation conditionnelle* remonte au XVIII^e siècle, époque où la personnalité morale des sociétés n'était pas encore reconnue. En conséquence, l'apport en société n'était pas translatif de propriété et il ne pouvait être soumis aux droits de mutation ordinaires. Il fallait attendre la dissolution pour savoir à qui le bien apporté était attribué et le soumettre éventuellement aux droits de mutation s'il était dévolu à un autre associé que l'apporteur initial. Au moment de l'apport la mutation était donc *conditionnée* par les modalités du partage social.

La loi du 12 juillet 1965 a abandonné la théorie de la mutation conditionnelle des apports pour les apports d'immeubles et de fonds de commerce opérés en faveur de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (de plein droit ou sur option). Mais elle subsiste pour les sociétés qui relèvent de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 8) et elle continue à produire ses effets à l'égard des apports autres qu'immobiliers et de fonds de commerce faits à des

sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. D'où une diversité de régimes fiscaux qui se compliquent encore du fait que, pour des raisons de neutralité fiscale, certains apports sont assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée.

Les actes constatant la formation, la prorogation, la transformation ou la dissolution d'une société, l'augmentation, l'amortissement ou la réduction de son capital sont soumis aux droits d'enregistrement (CGI, art. 635-I⁵).

Constitution	Transformation	Dissolution Prorogation
Chaque associé doit faire un apport. La réunion des apports constitue le capital social. →	Changement : de type juridique de régime fiscal. Le capital social peut être : • <u>augmenté</u> : nouveaux apports ou incorporation de réserves ou de bénéfices ; • <u>amorti</u> : remboursement total ou partiel des apports par prélèvement sur les réserves ou les bénéfices (le capital reste intact) ; • <u>réduit</u> : deux procédés : – remboursement d'une partie des apports ; – constatation des pertes subies par la société.	La durée de la société ne peut excéder 99 ans. Elle peut être prorogée une ou plusieurs fois sans que chaque prorogation puisse excéder 99 ans.

> B

Actes de formation des sociétés

a • Apports purs et simples

En contrepartie des biens apportés, les individus acquièrent la qualité d'associés et reçoivent des droits sociaux appelés parts (sociétés de personnes) ou actions (sociétés de capitaux), qui sont exposés à tous les risques de l'entreprise.

exemple :

une personne apporte à une société un terrain d'une valeur de 10 000 € et une somme de 5 000 €. Elle reçoit en contrepartie 1 500 parts ou actions de 10 € chacune. Ces titres sociaux lui confèrent la qualité d'associé. Cet apport est pur et simple.

› Assiette de l'impôt

- L'assiette de l'impôt est l'ensemble des opérations administratives qui ont pour but de rechercher et d'évaluer la matière imposable.

$$\text{Valeur imposable} = \text{Valeur nette des apports}$$

Cette valeur est déterminée à la date de l'acte constitutif.

Conformément aux principes du droit commercial, le droit d'apport ne peut être liquidé sur une somme inférieure au montant du capital social. Mais si les apports ont une valeur supérieure au capital social, c'est sur cette valeur que doit être liquidé l'impôt : tel est le cas lorsqu'il existe des apports en industrie par définition non incorporés au capital social.

- Les apports en industrie sont des apports en travail, l'associé mettant son activité au service de la société.

› Champ d'application et tarifs

Ils sont tributaires du régime d'imposition des sociétés qui peuvent être soumises (de plein droit ou sur option), ou non, à l'impôt sur les sociétés.

Apports purs et simples

Apporteur	Bénéficiaire																	
	Société passible de l'IS	Personne non passible de l'IS																
Société passible de l'IS	Exonération de tout droit (LF pour 2000)	Exonération																
Personne non soumise à l'IS	• Régime général – Fonds de commerce, clientèles, droit à un bail ou à une promesse de bail.	Exonération																
	<table><tr><th>Fraction de la valeur taxable</th><th>Droit d'apport</th><th>Taxe départ.</th><th>Taxe commun.</th></tr><tr><td>jusqu'à 23 000 €</td><td>0 €</td><td>0 €</td><td>0 €</td></tr><tr><td>23 000 € – 107 000 €</td><td>3,80 %</td><td>0,60 %</td><td>0,40 %</td></tr><tr><td>> 107 000 €</td><td>2,40 %</td><td>1,40 %</td><td>1 %</td></tr></table>		Fraction de la valeur taxable	Droit d'apport	Taxe départ.	Taxe commun.	jusqu'à 23 000 €	0 €	0 €	0 €	23 000 € – 107 000 €	3,80 %	0,60 %	0,40 %	> 107 000 €	2,40 %	1,40 %	1 %
	Fraction de la valeur taxable		Droit d'apport	Taxe départ.	Taxe commun.													
jusqu'à 23 000 €	0 €	0 €	0 €															
23 000 € – 107 000 €	3,80 %	0,60 %	0,40 %															
> 107 000 €	2,40 %	1,40 %	1 %															
– Immeubles, droits immobiliers Taux global de 5 %.																		

Apporteur	Bénéficiaire	
	Société passible de l'IS	Personne non passible de l'IS
	Apports d'autres biens que ci-dessus : exonération de tout droit. Apports en espèces : exonération de tout droit. • Régime spécial Apports de fonds de commerce, clientèles, droit à un bail ou à une promesse de bail ; apports d'immeubles, de droits immobiliers : exonération de tout droit à la condition que l'apporteur s'engage à conserver les titres reçus en contrepartie de l'apport pendant trois ans.	

b >• Apports à titre onéreux

Les apporteurs sont réputés vendre leurs biens à la société moyennant un prix (en espèces ou par remise d'obligations) ou la prise en charge par la société d'une dette qui leur incombe (remboursement d'une dette) ;

exemple :

l'apport à une société d'un terrain d'une valeur de 10 000 € rémunéré par une somme d'argent de 10 000 € ou par la remise à l'apporteur de 1 000 obligations de 10 € chacune, est un apport à titre onéreux.

> Conditions d'exigibilité du droit de mutation à titre onéreux

L'apport à titre onéreux est considéré comme une véritable vente consentie par l'apporteur à la société et donne par conséquent ouverture au droit de vente d'après la nature des biens qui en sont l'objet.

exemple :

l'apport à titre onéreux d'immeubles est imposé au taux de 5 %.

Lorsque *l'apport à titre onéreux résulte de la prise en charge du passif* constaté lors de la mise en société d'une entreprise individuelle (voir apports mixtes ci-après), il est perçu un droit d'apport limité à 5 %. En ce qui concerne le fonds de commerce, cette taxation s'applique à la fraction de la valeur supérieure à 23 000 €. Dans la mesure où l'apporteur prend l'engagement de conserver les titres reçus en contrepartie de son apport pendant trois ans, l'apport est exonéré de tout droit (LF 2002).

Apports à titre onéreux

Apporteur	Bénéficiaire Société passible de l'IS OU Personne non soumise à l'IS			
Société passible de l'IS OU Personne non soumise à l'IS	• Cas général : droit de vente du bien apporté. • Cas particulier : apport d'une entreprise individuelle avec prise en charge d'un passif : – l'apport à titre onéreux est imputé sur un immeuble : 5 % ; – l'apport à titre onéreux est imputé sur un fonds de commerce ;			
	Fraction de la valeur taxable	Droit d'apport	Taxe départementale	Taxe communale
	< 23 000 € 23 000 € – 107 000 € > 107 000 €	0 € 3,80 % 2,40 %	0 € 0,60 % 1,40 %	0 € 0,40 % 1 %
	– exonération de tout droit à la condition que l'apporteur s'engage à conserver les titres reçus en contrepartie de son apport pendant trois ans.			

c » Apports mixtes

Il est fréquent que le même apport soit en partie à titre pur et simple et en partie à titre onéreux.

Les parties au contrat peuvent choisir dans l'acte l'imputation du passif sur les actifs apportés (en choisissant la taxation la plus faible).

Lorsqu'un même acte constate à la fois des apports purs et simples et des apports à titre onéreux passibles les uns et les autres du droit fixe, un droit unique de 230 € sera perçu (CGI, art. 672, al. 1^{er}).

d » Apports soumis à la TVA

La distinction entre apports purs et simples et apports à titre onéreux est primordiale lorsque l'opération est soumise aux droits d'enregistrement.

Par contre, elle ne présente aucun intérêt lorsque l'apport est soumis à la TVA : certaines constructions achevées depuis moins de cinq ans, marchandises neuves dépendant d'un fonds de commerce également apporté...

En effet, dans cette hypothèse, la TVA est exigible dans les conditions ordinaires sur tous les apports entrant dans son champ d'application, qu'ils soient à titre gratuit ou à titre onéreux.

La taxe sur la valeur ajoutée est perçue, soit par le conservateur des hypothèques, soit par le receveur des impôts selon que l'acte ne contient que des apports immobiliers ou qu'il contient des apports autres que des immeubles.

> **C****Actes passés dans le cours de l'existence de la société****a >• Augmentation du capital**

– Au moyen d'apports nouveaux –

Cette opération est soumise au même régime fiscal que les constitutions de sociétés.

– Par incorporation de réserves ou de bénéfices –

Les apports demeurent soumis au droit fixe de 230 €.

b >• Réduction du capital

Trois cas :

- La réduction est motivée par des pertes subies par la société. L'opération est taxable au droit fixe des actes innomés soit 230 €.
- La réduction s'opère par la répartition d'une fraction des biens sociaux aux associés ou à certains d'entre eux : la taxation suit les règles prévues en cas de partage de société (voir p. 215).
- La réduction a lieu par remboursement en numéraire aux associés : le droit de partage de 1 % est exigible sur le montant de la réduction du capital.

attention :

l'amortissement du capital, qui est le remboursement total ou partiel des apports par prélèvement sur les réserves et les bénéfices, doit être distingué de la réduction du capital. Le droit fixe des actes innomés (230 €) est seul exigible.

c >• Changement de type juridique

exemple :

une société en nom collectif est transformée en société à responsabilité limitée.

La transformation d'une société n'entraîne jamais la création d'un être moral nouveau *dès lors qu'elle est régulière*, c'est-à-dire, lorsque sont respectées les règles prescrites par la loi et la jurisprudence en matière de modification des statuts. La règle, certaine en droit privé (C. civ. 1844-3°), fut contestée par l'administration jusqu'à l'arrêt *Société Le Joncour* (Cass. com. 7 mars 1984).

Dès lors le *seul* changement de type juridique n'est pas taxé.

Mais lorsque le changement de type juridique s'accompagne d'un *changement de régime fiscal*, la taxation est possible.

d >• Changement de régime fiscal

Le changement du régime fiscal d'une personne morale, de plein droit (transformation d'une société de personnes – SNC... – en sociétés de capitaux

– SA... –) ou sur option, entraîne l'exigibilité du droit d'apport de 5 % ou du droit fixe de 230 € si les associés s'engagent à conserver les titres détenus à la date du changement de régime fiscal pendant trois ans.

En cas de non respect de cet engagement, la différence entre les droits de 5 % et 230 € devient immédiatement exigible. Toutefois, la régularisation n'est pas effectuée dans deux hypothèses :

- en cas de décès ou en cas de donation, lorsque le donataire prend dans l'acte l'engagement de conserver les titres jusqu'au terme de la troisième année suivant le changement de régime fiscal ;
- en cas de cession de parts dans les trois ans d'un changement de régime fiscal intervenu en 1999, 2000 ou 2001 (LFR pour 1999, art. 19-I-7°), lorsque l'acquéreur reprend l'engagement du cédant et le tient jusqu'à son terme.

e • Cession de droits sociaux

> Cession de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions

– Principe –

Même si la cession n'est pas constatée par un acte, il est perçu un droit de mutation de 5 %.

– Cas particulier –

Lorsqu'une cession de parts sociales a lieu dans les trois ans d'un apport en nature, elle est considérée comme ayant pour objet les biens (immeubles ou fonds de commerce) représentés par les titres cédés (CGI, art. 727). Le droit de vente est perçu selon la nature des biens en cause.

remarque :

cette disposition n'est pas applicable aux cessions de parts de personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés.

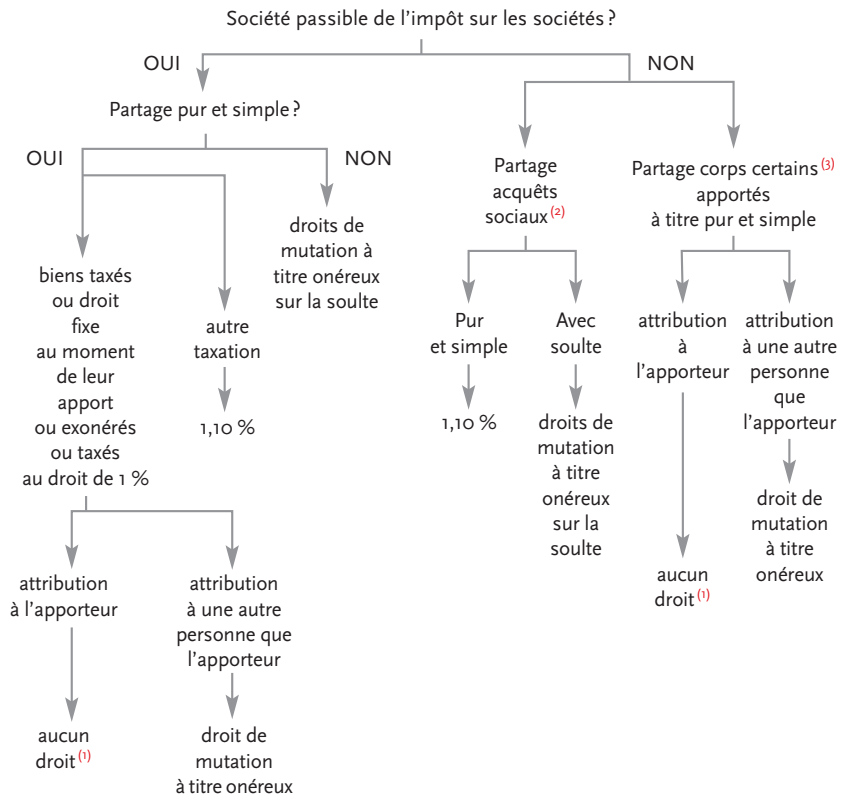
> Cessions d'actions

Si la cession d'actions de sociétés cotées en bourse est *constatée par un acte*, et seulement dans ce cas, celui-ci est enregistré au taux de 1,10 %. Ce droit est plafonné à 4 000 € par mutation.

Depuis le 1^{er} janvier 1999, les cessions d'action de sociétés non cotées en bourse sont assujetties au droit de 1,10 % plafonné à 4 000 € *même en l'absence d'actes les constatant*. Ces cessions doivent faire l'objet d'une déclaration dans le mois de leur réalisation.

> **D****Dissolution des sociétés****a >• Dissolution sans transmission de biens**

La taxation est limitée au droit fixe de 375 € (500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €).

b >• Dissolution suivie d'un partage

(1) Toutefois, sur un immeuble et droit immobilier : TPF à 0,65 %.

(2) Acquets sociaux : biens acquis ou créés par la société, numéraire apporté à la société, biens fongibles (interchangeables, *ex.* : voiture de série), biens de toute nature apportés à titre onéreux.

(3) Corps certains : biens identifiables (*ex.* : immeuble).

Fiscalité locale

La fiscalité directe comprend les impôts, taxes prélevés au profit des régions, départements, communes et de leurs établissements publics.

Ce sont principalement les taxes foncières, la taxe d'habitation et la taxe professionnelle.

Ils représentent une part non négligeable des ressources fiscales.

Leur base d'imposition correspond à la valeur locative cadastrale des biens immobiliers dont disposent les redevables. La base d'imposition pour la détermination de la taxe professionnelle est élargie aux matériels utilisés par l'entreprise et parfois aux recettes encaissées ou aux salaires dus au personnel.

Le montant des impôts locaux varie suivant les taux votés par les collectivités territoriales.

> A

Taxe professionnelle

Cet impôt institué par la loi du 29 juillet 1975 a remplacé la contribution des patentes créée par la loi « Le Chapelier » en 1791. Il représente une part importante du budget des communes.

a >• Personnes imposables

Toute personne qui exerce, à titre habituel au 1^{er} janvier de chaque année une activité professionnelle non salariée est soumise à la taxe professionnelle.

L'activité doit être exercée à titre professionnel (recherche d'un bénéfice) de manière habituelle (répétition des actes caractérisant une profession).

Des exonérations permanentes ou temporaires (art. 1449 à 1466 du CGI) ont été instituées par le législateur.

Ainsi, certaines personnes bien qu'exerçant une activité professionnelle, ne sont pas soumises à la taxe professionnelle.

exemple :

agriculteurs, artisans n'employant pas de salariés, avocats stagiaires...

Les exonérations temporaires sont votées par les collectivités locales dans le cadre des dispositifs législatifs. Elles sont liées à l'aménagement du territoire.

b >• Assiette

La base d'imposition est constituée par le total de deux éléments :

> Valeur locative des immobilisations corporelles

En ce qui concerne les terrains et les constructions, on retient la valeur locative cadastrale brute. Cette valeur est déterminée par le service du cadastre de l'administration fiscale à partir de la valeur locative réelle des biens (locaux commerciaux), d'une valeur forfaitaire (locaux professionnels) ou du prix de revient comptable des éléments immobiliers (locaux industriels).

Les immobilisations non foncières (matériel) appartenant à l'entreprise ou mises à sa disposition (location, crédit bail) font partie de la base brute de la taxe professionnelle. La valeur locative de ces matériels est en règle générale égale à 16 % de leur prix de revient.

La valeur locative des immobilisations non foncières n'est pas retenue pour les titulaires de BNC, intermédiaires de commerce qui emploient moins de cinq personnes ou réalisent moins de 61 000 € de chiffre d'affaires.

Pour les autres activités, le chiffre d'affaires ne doit pas dépasser 152 500 €.

> Recettes encaissées pour certaines entreprises

Lorsque le nombre de salariés est inférieur à cinq, il sera retenu 6 % du montant du chiffre d'affaires outre le montant de la valeur locative foncière.

La base brute d'imposition peut faire l'objet de réductions (*ex. : réductions pour embauche ou investissement*). En outre, les entreprises nouvelles bénéficiant d'une exonération d'impôt sur leur bénéfice (art. 44 *sexies* du CGI) ne sont pas soumises à la taxe professionnelle pendant les deux ans qui suivent leur création. Les immobilisations amortissables selon le mode dégressif acquises entre le

1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2005 ne sont pas retenues dans le calcul de la taxe professionnelle.

Une déclaration récapitulant les biens utilisés et les salaires versés doit être déposée par chaque entreprise avant le 1^{er} mai de chaque année au centre des impôts.

C › **Cotisation**

Le montant de la taxe professionnelle est ainsi déterminé par la multiplication de la base diminuée d'un abattement de 16 % par les taux votés par les collectivités publiques.

Une cotisation minimum est due au lieu du principal établissement. Elle est calculée par rapport à la taxe d'habitation relative à un logement de référence situé dans la commune où est située l'entreprise.

En outre, les entreprises réalisant un chiffre d'affaires HT supérieur à 7 600 000 € sont redevables d'une cotisation minimum égale à 1,5 % de la valeur ajoutée produite l'année précédent celle de l'imposition.

Parmi les mesures de réduction des cotisations, celles concernant le plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée est la plus importante.

En effet, sur demande valant réclamation contentieuse, les contribuables peuvent faire valoir que leur taxe doit être plafonnée à :

- 3,5 % de la valeur ajoutée.

Il est prévu également un dégrèvement pour les investissements nouveaux créés ou acquis neufs et éligibles à l'amortissement dégressif.

> B

Taxe d'habitation

a › **Personnes imposables**

› En principe

La taxe est due par toute personne qui, à quelque titre que ce soit (propriétaire, locataire, occupant), dispose d'un local meublé affecté à l'habitation au 1^{er} janvier de chaque année.

› Exonérations

Énumérées à l'article 1408 du CGI, elles concernent par exemple, les indigents et les établissements publics d'enseignement (universités...).

b >• Base d'imposition

Elle est constituée par la valeur locative cadastrale des habitations et de leurs dépendances (garages, jardins...). Cette valeur est calculée par l'administration fiscale.

Des abattements à la base et pour charges de famille peuvent être appliqués. Les collectivités locales peuvent décider d'un abattement général (facultatif) égal à 5, 10 ou 15 % de la valeur locative moyenne des habitants situées dans une même commune.

Pour le logement affecté à l'habitation principale, la base d'imposition de la taxe est réduite en fonction des charges de famille du contribuable ; les personnes titulaires de l'allocation supplémentaire du fonds national de solidarité sont dégrévées de la totalité de leur imposition (CGI art. 1409 et suiv.)

c >• Cotisation

Le montant de la taxe d'habitation est égal à la valeur locative du local d'habitation diminuée des abattements à la base et multiplié par le taux voté par les collectivités locales.

Les personnes non soumises en totalité à l'impôt sur le revenu peuvent être dans certains cas exonérées de taxe d'habitation.

> **C**

Taxe foncière sur les propriétés non bâties

On entend par propriétés non bâties les terres rurales, carrières, mines, étangs et marais salants.

De nombreuses propriétés sont *exonérées* :

- soit à titre permanent (CGI art. 1394) ; par exemple les propriétés publiques de l'État affectées à un service public et improductives de revenus ;
- soit de façon temporaire (CGI art. 1395) ; par exemple, les terrains ensemencés, plantés ou replantés en bois bénéficient d'une exonération de trente ans.

L'*assiette* de l'impôt est constituée par 80 % de la valeur locative cadastrale des terres rurales, carrières, mines, étangs et marais salants.

> **D**

Taxe foncière sur les propriétés bâties

La taxe frappe, essentiellement, les constructions fixées au sol à perpétuelle demeure et qui présentent le caractère de véritables bâtiments.

La détermination de la valeur locative cadastrale diffère selon l'affectation du local. Ainsi, la valeur locative d'un local à usage d'habitation ou professionnel est fixée par comparaison avec les locaux de référence situés dans la même commune. Cette classification permet de fixer la valeur locative à partir d'un tarif de référence fonction du classement du local et de la surface pondérée pour tenir compte de la situation et de l'état du bien.

Pour les locaux commerciaux, la valeur locative est fonction du montant du loyer.

Pour les locaux industriels, la méthode d'évaluation consiste à retenir le prix de revient des immeubles à partir de la comptabilité de l'entreprise. Au prix de revient des terrains et des constructions, il est appliqué pour la détermination de la valeur locative un taux d'intérêt (8 % terrain et 12 % construction). Les coefficients d'érosion monétaire viennent majorer la valeur locative.

De nombreuses propriétés sont *exonérées* :

- soit à titre permanent (CGI art. 1382), pour des raisons d'intérêt public ou d'utilité générale ; par exemple, les ouvrages établis pour la distribution de l'eau potable et appartenant à des communes rurales ou à des syndicats de communes ;
- soit temporairement (CGI art. 1383 et 1387), en ce qui concerne les constructions nouvelles, reconstructions et additions de construction et depuis le 1^{er} janvier 1997, les immeubles situés en zones franches urbaines.

L'*assiette* de l'impôt est constituée par 50 % de la valeur locative cadastrale des propriétés bâties.

• > Cotisation

Le montant de la taxe foncière est obtenu en multipliant la valeur locative par les taux votés par les collectivités publiques.

La loi prévoit des exonérations temporaires pour les constructions neuves quelle que soit leur affectation.

Les personnes âgées de plus de 75 ans au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition et de condition modeste bénéficient de dégrèvements spéciaux (art. 1390 et 1391 du CGI).

> E

Taxes additionnelles

Les départements et les régions bénéficient de taxes additionnelles à ces différents impôts directs perçus à titre principal par les communes.



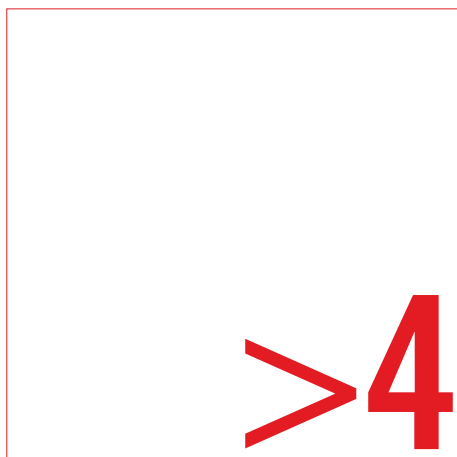
Droits de mutation

Les droits d'enregistrement sont perçus en principal au profit de l'État, toutefois des taxes communales, départementales ou régionales y sont fréquemment adjointes.

Depuis le 1^{er} janvier 1984, en vertu des lois sur la décentralisation, ont été transférés aux départements :

- les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière exigibles sur les mutations à titre onéreux d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur leur territoire ;
- la taxe de publicité foncière exigible sur les inscriptions d'hypothèques judiciaires ou conventionnelles ainsi que les décisions judiciaires sujettes à publicité.

En revanche sont exclus du transfert aux départements, les droits dus sur les actes de société, le droit d'échange et les droits fixes perçus sur les actes divers.



q u a t r i è m e p a r t i e

> > > > > > >

Contrôle et contentieux de l'impôt

Contrôle de l'impôt

Pour les principaux impôts le contribuable évalue lui-même la matière imposable (*système déclaratif*) sous le *contrôle de l'administration*.

En toute matière, *face aux pouvoirs d'investigation importants de l'administration fiscale, le contribuable dispose de réelles garanties* législatives et jurisprudentielles. La jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes est d'une grande importance dans le traitement de la primauté du droit communautaire sur le droit interne.

> A

Système déclaratif

Le contribuable procède, conformément aux prescriptions de la loi fiscale, à la détermination de sa base d'imposition.

La déclaration de revenus est présumée sincère. En conséquence, c'est à l'administration d'apporter la preuve du caractère incomplet ou mensonger de la déclaration.

À cette fin, le service des impôts dispose d'un droit de contrôle.

> **B****Droit de contrôle**

L'administration fiscale peut :

- Au vu de la déclaration d'ensemble des revenus, demander au contribuable soumis à l'impôt sur le revenu :
 - des *éclaircissements*. Elle peut le faire en toute hypothèse mais spécialement en cas de contradictions ou de discordances dans les renseignements fournis ou possédés ;
 - des *justifications* (éléments de preuve). Elle ne peut le faire que dans des cas déterminés.

exemple :

l'administration peut demander au contribuable de justifier des charges qu'il a retranchées du revenu global.

- Rechercher des renseignements auprès de personnes ou organismes limitativement énumérés par la loi, en exerçant son *droit de communication*.

exemple :

commerçants, banques, Sécurité sociale.

- Vérifier l'exactitude et la sincérité de la déclaration d'ensemble des revenus d'un contribuable soumis à l'impôt sur le revenu, en procédant à un *examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle* (ESFP). Le revenu doit être cohérent avec la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal.
- En matière de BIC, BNC, BA réel, IS, TCA, s'assurer de la régularité et de la sincérité des documents comptables, en pratiquant sur place une *vérification de comptabilité*.

Le droit de contrôle de l'administration doit s'exercer dans le délai de reprise (ou de prescription) à la fin duquel l'administration ne peut plus rétablir une imposition. Le délai peut être interrompu notamment par les notifications de rectification.

Délai de reprise	Impôts, taxes
3 ans	IR, IS, TVA, TP
1 an	TH, TF
10 ans	ISF, Droit d'enregistrement en cas d'absence de déclaration

exemple :

revenus 2006 – Le délai de contrôle expire le 31/12/2009 – Taxe foncière 2007 : le délai de reprise expire le 31/12/2008 – Taxe professionnelle 2007 : le délai de contrôle expire le 31/12/2010.

> **C****Garanties du contribuable****a > Lors du contrôle**

- Le contribuable peut opposer à l'administration sa propre interprétation des textes fiscaux —

exemple :

demande à bénéficier de l'application d'une réponse ministérielle.

Il ne pourra être procédé à aucun redressement d'impositions antérieures lorsque le différend est relatif à l'interprétation d'un texte fiscal (art. L 80A du LPF) admise antérieurement par l'administration ou à l'appréciation d'une situation de fait (art. L 80B du LPF) au regard d'un texte fiscal lorsqu'elle a été acceptée par le passé.

À compter du 1^{er} juillet 1996, l'administration ne peut plus rectifier le résultat fiscal déclaré des contribuables de bonne foi qui ont demandé par écrit à bénéficier du régime d'exonération des bénéfices prévus en faveur des entreprises nouvelles (art. 44 *sexies* du CGI) ou de certains régimes d'amortissement exceptionnel, à défaut de réponse du service dans le délai de trois mois.

- En cas de vérification de comptabilité ou d'examen de la situation fiscale personnelle (ESFP), le service des impôts doit —
 - envoyer au contribuable un avis de vérification précisant :
 - les années vérifiées,
 - la possibilité pour le contribuable de se faire assister d'un conseil ;
 - remettre au contribuable ou lui envoyer la charte des droits et obligations des contribuables vérifiés ;
 - même en l'absence de redressements, porter à la connaissance du contribuable le résultat de la vérification ;
 - préciser le montant des droits, taxes et pénalités résultant des redressements.
- En cas de vérification de comptabilité —
 - lorsqu'une vérification pour une période et un impôt déterminés est achevée, l'administration ne peut procéder à une nouvelle vérification pour la même période et le même impôt ;
 - sauf exception (LPF art. L 52), la durée de la présence sur place du vérificateur ne peut excéder trois mois ;
 - le débat avec le contribuable doit être oral et contradictoire.

À compter du 1^{er} janvier 2005, les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas 1,5 M€ (négoce) ou 450 000 € (prestataires de services) peuvent demander à faire l'objet d'un contrôle ponctuel sur place en précisant les points de vérification.

L'entreprise pourra procéder à la régularisation des insuffisances relevées en

bénéficiant d'un taux d'intérêt de retard réduit à 0,28 % par mois au lieu de 0,40 %)

Par ailleurs, une procédure de régularisation spontanée est mise en place à compter du 1^{er} janvier 2005 et permet à une entreprise dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites du régime réel simplifié d'imposition de régulariser par dépôt de déclaration rectificative avant toute proposition de rectification dans le cadre d'une vérification de comptabilité des insuffisances commises de bonne foi en bénéficiant d'un intérêt de retard réduit de moitié.

À compter du 1^{er} janvier 2008, l'administration peut, en cas de menaces de recouvrement, constater par procès-verbal des manquements et procéder à des saisies conservatoires (flagrance fiscale).

– En cas d'ESFP –

- sauf exceptions, l'examen ne peut s'étendre sur une période de plus d'un an à compter de la date de réception ou de remise au contribuable de l'avis de vérification ;
- la vérification étant terminée, l'administration ne peut plus procéder à des redressements pour la même période et le même impôt ;
- le vérificateur est soumis au secret professionnel.

b » À l'issue du contrôle

» Deux hypothèses

I. Le contribuable a respecté ses obligations déclaratives, mais le contrôle de l'impôt a permis de relever des omissions, des insuffisances ou des dissimulations : *le débat entre le contribuable et l'administration se poursuit contradictoirement.*

Les principales commissions – organismes non juridictionnels – sont :

– La Commission Départementale des Impôts Directs et Taxes sur le Chiffre d'affaires

La Commission Département des Impôts Directs, organisme précontentieux, intervient à la demande principale des contribuables pour formuler un avis sur des questions de fait et non de droit dans le cadre de litiges opposant l'administration et les contribuables dans le cadre :

- de la procédure de rectification contradictoire ;
- de la procédure de taxation d'office pour défaut de réponse à une demande d'éclaircissement ou de justification à l'issue d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle (ESFP).

L'avis de la commission qui n'est pas un organisme juridictionnel ne lie pas l'administration qui peut nonobstant un avis favorable pour le contribuable, mettre en recouvrement les suppléments d'imposition. La charge de la preuve incombe à l'administration sauf en présence de graves irrégularités constatées dans la comptabilité vérifiée des entreprises ou la charge de la preuve d'exagération des bases rectifiées est dévolue à l'entreprise.

La demande de saisine doit être effectuée dans les trente jours de la réponse aux observations de l'administration.

La compétence de la commission porte exclusivement sur :

- le montant du BIC, BNC, BA du chiffre d'affaires déterminé selon un mode réel d'imposition ;
- la valeur vénale des immeubles, parts de sociétés servant de base à la TVA (TVA immobilière ou TVA sur la marge) ;
- l'application des articles 39, I-1° et IIII d du CGI concernant les rémunérations non déductibles et dépenses figurant sur le relevé des frais généraux ;
- le régime d'exonération des entreprises nouvelles créées dans les zones d'aménagement prioritaire, des zones franches urbaines, des jeunes entreprises innovantes, des entreprises créées pour reprendre des entreprises en difficulté, du régime d'exonération des entreprises installées en Corse avant le 1^{er} janvier 2002 (à compter des notifications de rectifications adressées à partir du 1^{er} janvier 2005).

La Commission Départementale a également la possibilité d'examiner depuis le 1^{er} Janvier 2005 pour les rectifications effectuées à cette date la qualification juridique des faits aux domaines suivants :

- l'acte anormal de gestion ;
- le principe des dépréciations (provisions et amortissements) ;
- les travaux immobiliers (caractère de charges déductible).

– La Commission Départementale de Conciliation

Cette commission est compétente pour examiner les insuffisances de prix ou d'évaluation à partir desquels ont été calculés les droits d'enregistrement lors des mutations de biens ou l'impôt sur la fortune.

L'avis de cette commission doit être motivé (cf. Cour de Cassation 21/10/1997 *RJF* 1/98).

– Le Comité Consultatif des abus de droit

Le Comité peut être saisi sur l'application de la procédure de répression des abus de droit. Le contribuable supporte la charge de la preuve si l'imposition est établie conformément à l'avis du Comité. Une pénalité de 80 % est appliquée si l'abus de droit est retenu.

2. Le contribuable n'a pas respecté ses obligations déclaratives ou n'a pas déposé de déclaration dans les délais légaux : il n'existe pas de véritable débat entre le contribuable et l'administration.



Sanctions

Les manquements constatés par l'administration fiscale font l'objet soit de sanctions financières, soit de sanctions pénales (fraude fiscale).

a ›• Sanctions financières

Les insuffisances d'impôt ou de taxe résultant du contrôle fiscal sont soumises à l'intérêt de retard au taux de 0,40 % par mois de retard auquel vient s'ajouter une majoration pour mauvaise foi lorsqu'elle est établie. Le taux de cette majoration est fixé à 40 % des droits éludés ou 80 % en cas de manœuvres frauduleuses. L'intérêt de retard au taux de 0,40 % n'est pas appliqué si (conditions non cumulatives) :

- le contribuable de bonne foi a fait connaître, préalablement, à toute imposition les motifs de droit ou de fait qui le conduisent à ne pas déclarer certains éléments ou à atténuer une taxation ;
- l'insuffisance constatée ne dépasse pas 1/20^e de la base taxable pour les impôts directs et 1/10^e pour les droits d'enregistrement. Cette tolérance n'est pas applicable pour la TVA et les impôts locaux.

Il est prévu des sanctions spécifiques en l'absence de déclarations fiscales ou de retard constaté lors du dépôt des déclarations :

- majoration de 10 % en cas de dépôt dans les trente jours d'une première mise en demeure administrative ou de dépôt spontané après le délai légal ;
- majoration de 40 % ou de 80 % selon que la déclaration est envoyée après les trente jours d'une première mise en demeure ou après une seconde mise en demeure.

Des pénalités de recouvrement sont appliquées par le comptable du Trésor Public ou de la Direction Générale des Impôts lorsque l'impôt n'est pas payé dans les délais légaux.

Les sanctions fiscales (sauf intérêt de retard) doivent faire l'objet, préalablement à leur recouvrement, d'une motivation écrite de la part de l'administration fiscale.

b ›• Sanctions pénales

Lorsque le délit de fraude fiscale est constaté, les tribunaux correctionnels peuvent ordonner des peines privatives de liberté de 1 an à 5 ans (10 ans en cas de récidive) ou des amendes (37 500 € à 100 000 €) à l'encontre des délinquants. Le cumul des sanctions fiscales et pénales est admis par le Conseil d'État et la Cour de cassation.

Contentieux de l'impôt

attention :

ne pas confondre juridiction contentieuse et juridiction gracieuse :

- au gracieux, le contribuable ne conteste pas le bien fondé de l'imposition, mais demande à l'autorité administrative d'être bienveillante (en raison par exemple de son âge) ;
- au contentieux, le contribuable demande à ce que son droit soit reconnu.

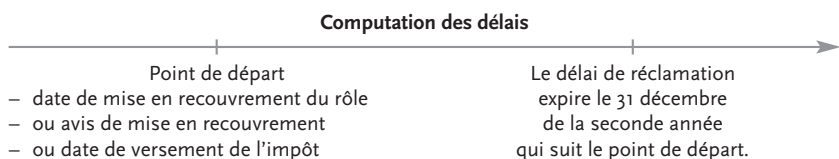
L'impôt doit être contesté auprès de l'administration fiscale avant de faire, éventuellement, l'objet d'un recours devant le juge de l'impôt.

> A

Phase administrative

La juridiction compétente (voir phase judiciaire) ne peut valablement être saisie si le contribuable n'a pas préalablement *contesté* l'impôt mis à sa charge *par voie de réclamation* dans le délai légal pour agir.

a » Délai général de réclamation



- Date de mise en recouvrement du rôle (impôts perçus par les comptables du Trésor : impôt sur le revenu...) : le rôle est la liste des contribuables qui permet au Trésor de percevoir l'impôt (cas des impôts directs).
La date de mise en recouvrement figure sur l'avis d'imposition adressé au contribuable.
- Avis de mise en recouvrement (impôts perçus par les comptables des impôts : taxes sur le chiffre d'affaires...) : le délai de réclamation court du jour où l'avis de mise en recouvrement est effectivement remis à son destinataire.
- Date de versement de l'impôt : tel est le cas lorsque, à défaut d'avis d'imposition ou d'avis de mise en recouvrement, l'impôt a été spontanément versé par le contribuable.

exemple :

demande en restitution d'un versement spontané de TVA alors que l'impôt n'était pas dû.

b » Délai spécial de réclamation

Un délai expirant le 31 décembre de la troisième année est accordé au contribuable qui a fait l'objet d'une *procédure de rectification* de la part des services fiscaux.

exemple :

- | | |
|--|--------------------------------|
| – Notification de rectification : | 1 ^{er} avril 2006 |
| – Avis d'imposition : | 1 ^{er} septembre 2006 |
| – Expiration du délai général de réclamation : | 31 décembre 2008 |
| – Expiration du délai spécial : | 31 décembre 2009 |

D'autres délais sont prévus ; par exemple, les impôts locaux peuvent être contestés au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement.

exemple :

taxe foncière mise en recouvrement en 2007, le délai de réclamation expirera le 31 décembre 2008.

c » Forme de la réclamation

La réclamation doit être présentée par écrit, sur papier libre.

d ›• Contenu de la réclamation

Il doit comprendre

- obligatoirement –
- le nom et l'adresse du contribuable ;
- l'exposé sommaire des faits, moyens et conclusions invoqués par le réclamant ;
- la signature manuscrite ;
- éventuellement –

une demande tendant à surseoir au paiement de l'impôt (le comptable peut exiger des garanties, par exemple la consignation de valeurs mobilières).

Le service des impôts statue sur les réclamations dans le délai de *six mois* suivant la date de leur présentation.

> B

Phase judiciaire

Lorsque le contribuable n'a pas obtenu satisfaction totalement ou partiellement, ou lorsque l'administration n'a pas répondu dans le délai de six mois, le litige peut être porté devant le tribunal national compétent. Dans certaines situations les Juridictions européennes peuvent être saisies.

› Le tribunal administratif

Il est compétent en matière d'impôts directs ou de taxes sur le chiffre d'affaires

Le contribuable peut saisir le tribunal :

- dans un délai de deux mois à compter de la réception de la notification de la décision de rejet ;
- à l'expiration du délai de six mois imparti à l'administration pour statuer sur la réclamation.

(Le ministère d'un avocat n'est pas obligatoire)

Le jugement peut être frappé d'appel par la partie défaillante devant la Cour Administrative d'Appel, puis le Conseil d'État.

› Le tribunal de grande instance

Il est compétent en matière de droits d'enregistrement et de timbre, de taxe de publicité foncière, d'impôt de solidarité sur la fortune, de contributions indirectes.

Les délais de saisine sont identiques à ceux du tribunal administratif.

(Le ministère d'un avocat n'est pas obligatoire).

Le jugement peut être contesté par la partie défaillante devant la cour d'Appel pour les jugements rendus à compter du 1^{er} mars 1998, puis devant la Cour de cassation.

› Les juridictions communautaires

Le contrôle de la conformité du droit fiscal au droit communautaire est effectué par la Cour de Justice des Communautés Européennes dans le cadre des recours en manquement ou des recours préjudiciels demandé par le Juge National.

Le Juge National est le Juge Communautaire de droit commun. Il doit vérifier la conformité du Droit National au Droit Communautaire. Par ailleurs, la Cour Européenne des Droits de l'Homme veille au respect de la Convention des Droits de l'Homme.

– La Cour de Justice des Communautés Européennes –

La CJCE est formée de 27 juges (un par État membre) nommés pour un mandat d'une durée de 6 ans. Elle est assistée de 8 avocats généraux. Elle est compétente pour recevoir tout recours concernant :

– *Le recours en manquement*

Un manquement est révélé lorsqu'il y a violation des traités de base, des conventions, règlements...

La responsabilité d'un État membre est engagée dès lors que le manquement résulte d'un comportement de l'État.

ex. : l'exécution d'une loi contraire au droit communautaire constitue un manquement.

Seule la Commission Européenne a le pouvoir d'initiative du lancement de la procédure d'un recours en manquement.

Elle peut agir à partir d'une plainte déposée auprès d'elle par une personne physique ou morale ou se saisir d'office.

Si la Commission décide la poursuite de l'affaire, s'ouvre la phase d'instruction, d'envoi de mise en demeure à l'État fautif.

À défaut d'exécution par l'État concerné, la Commission peut saisir la Cour de Justice des Communautés Européennes (recours en manquement).

– *Le renvoi préjudiciel en interprétation*

Il s'agit d'une forme de coopération entre le juge national et le juge communautaire.

Le Juge national demande à la CJCE de se prononcer sur le sens et la portée d'une disposition du droit communautaire.

Le renvoi n'est pas directement introduit par les parties.

L'interprétation donnée par le Juge Communautaire s'impose au Juge qui l'a demandée.

— La Cour Européenne des Droits de l'Homme —

La CEDH est chargée de veiller au respect de la Convention Européenne des Droits de l'Homme ratifiée par la France en 1974. La convention a un effet direct en droit interne.

La Cour peut être saisie par la Commission Européenne des Droits de l'Homme, par un État contractant ayant un intérêt dans l'affaire, par un requérant individuel dès lors que l'État de résidence a ratifié le protocole n° 9.

exemple :

champ d'application de l'article 6.1 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme (Droit à un procès dans un délai raisonnable, le pouvoir de modulation par le Juge des sanctions fiscales.)

Pour en savoir plus

- *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 4^e éd. 2003.
- Grosclaude (J.), Marchessou (Ph.) — *Procédures fiscales*, Cours Dalloz, 4^e éd. 2007.
- *Livre des procédures fiscales*, Dalloz.

> > > > > > > >



Annexes

Annexe 1

Principaux taux d'imposition

• > Impôts sur le revenu des personnes physiques

Le barème, tel qu'il résulte de la loi de finances pour 2008, art. 2 (applicable aux revenus de 2007), correspondant à une part, est le suivant :

Fraction du revenu imposable (une part)	Taux (en pourcentage)
N'excédant pas 5 687 €	0
De 5 687 € à 11 344 €	5,50
De 11 344 € à 25 195 €	14,00
De 25 195 € à 67 548 €	30,00
Au-delà de 67 548 €	40,00

• > Impôts sur les sociétés

- Taux normal : 33 1/3 %
- Taux réduit 15 %

Entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 7 630 000 €. Un taux réduit se substitue, dans la limite de 38 120 € de bénéfices par période de 12 mois, au taux normal.

• > Taxe sur la valeur ajoutée

- Taux réduit : 5,50 %
- Taux normal : 19,60 %

Annexe 2

Traitements et salaires – Évaluation des frais

• > Barème automobile 2007

Puissance fiscale	Kilométrage professionnel		
	Jusqu'à 5 000 km	De 5 001 à 20 000 km	Au-delà de 20 000 km
3 CV	$d \times 0,376$	$(d \times 0,225) + 758$	$d \times 0,263$
4 CV	$d \times 0,453$	$(d \times 0,254) + 998$	$d \times 0,304$
5 CV	$d \times 0,498$	$(d \times 0,278) + 1100$	$d \times 0,333$
6 CV	$d \times 0,521$	$(d \times 0,293) + 1140$	$d \times 0,350$
7 CV	$d \times 0,545$	$(d \times 0,309) + 1180$	$d \times 0,368$
8 CV	$d \times 0,575$	$(d \times 0,328) + 1238$	$d \times 0,390$
9 CV	$d \times 0,590$	$(d \times 0,342) + 1240$	$d \times 0,404$
10 CV	$d \times 0,621$	$(d \times 0,364) + 1283$	$d \times 0,428$
11 CV	$d \times 0,633$	$(d \times 0,381) + 1260$	$d \times 0,444$
12 CV	$d \times 0,666$	$(d \times 0,397) + 1343$	$d \times 0,464$
13 CV et plus	$d \times 0,677$	$(d \times 0,412) + 1323$	$d \times 0,478$

d représente la distance parcourue

Exemples :

- pour un parcours professionnel de 4 000 km avec un véhicule de 6 CV, le montant des frais correspondants est de :
 $4\,000 \times 0,521 = 2\,084 \text{ €}$;
- pour un parcours professionnel de 6 000 km avec un véhicule de 5 CV, le montant des frais correspondants est de :
 $(6\,000 \times 0,278) + 1\,100 = 2\,768 \text{ €}$;
- pour un parcours professionnel de 22 000 km avec un véhicule de 7 CV, le montant des frais correspondants est de :
 $22\,000 \times 0,3681 = 8\,096 \text{ €}$.

• > Barème kilométrique applicable en 2007 aux cyclomoteurs au sens du Code de la route (cylindrée n'excédant pas 50 cm³)

Jusqu'à 2 000 km	De 2 001 à 5 000 km	Au-delà de 5 000 km
$d \times 0,247$	$(d \times 0,059) + 376$	$d \times 0,134$

d = distance parcourue

Exemples :

- un contribuable ayant parcouru 2 500 km, dont 1 830 km à titre professionnel avec un vélomoteur dont la cylindrée est inférieure à 50 cm³ peut obtenir la déduction de :
 $1\,830 \times 0,247 = 452 \text{ €}$;

- un contribuable ayant parcouru 3 000 km à titre professionnel, avec un scooter dont la cylindrée est inférieure à 50 cm³ peut obtenir la déduction de :
 $(3\,000 \times 0,059) + 376 = 553 \text{ €}$;
- pour un parcours de 5 100 km effectué avec un scooter dont la cylindrée est inférieure à 50 cm³, le montant de la déduction est de :
 $5\,100 \times 0,134 = 683 \text{ €}$.

● > **Barème kilométrique applicable en 2007 aux deux-roues (cylindrée supérieure à 50 cm³)**

Puissance administrative	Kilométrage professionnel		
	Jusqu'à 3 000 km	De 3 001 à 6 000 km	Au-delà de 6 000 km
1 ou 2 CV	$d \times 0,309$	$(d \times 0,077) + 696$	$d \times 0,193$
3, 4, 5 CV	$d \times 0,367$	$(d \times 0,064) + 906$	$d \times 0,216$
Plus de 5 CV	$d \times 0,475$	$(d \times 0,061) + 1\,242$	$d \times 0,268$

d = distance parcourue

Exemples :

- un contribuable ayant parcouru 3 000 km, dont 2 000 km à titre professionnel, avec une moto dont la puissance administrative est de 5 CV peut obtenir la déduction de :
 $2\,000 \times 0,367 = 734 \text{ €}$;
- pour un parcours de 5 000 km effectué à titre professionnel avec un scooter dont la puissance est de 1 CV, la déduction sera de :
 $(5\,000 \times 0,077) + 696 = 1\,081 \text{ €}$;
- pour un parcours de 6 110 km effectué à titre professionnel avec une moto dont la puissance est de 7 CV, la déduction sera de :
 $6\,110 \times 0,268 = 1\,637 \text{ €}$.

Annexe 3

Charges déductibles du revenu global

Nature de la réduction	Plafond	% de réduction
Frais d'accueil sous le toit du contribuable d'une personne de plus de 75 ans dans le besoin	3 051 €	montant réel
Investissements DOM TOM agréés		Montant HT de l'investissement
- Pensions alimentaires - Aux ascendants, acquittées en nature - Aux enfants majeurs :	Forfait	3 051 €
cas général	41 374 € ⁽¹⁾	Montant réel
enfant vivant sous le toit ; pensions versées en nature	Forfait	3 051 €
- Pertes en capital consécutives à la création d'une société - Personne seule - Couple marié	15 250 € ou 30 000 € 30 500 € ou 60 000 € Plafond	} Montant réel
Retraite mutualiste du combattant ; montant maximal de la rente ouvrant droit à majoration de l'État		1 579 €
Souscription en faveur du cinéma et de l'audiovisuel	18 000 €	25 % du revenu net global
- Souscription au capital de sofipeche - Personne seule - Couple marié ou pacsé	19 000 € 38 000 €	} 25 % du revenu net global
Épargne-retraite	minimum maximum	2918 € 23 347 €

(1) La limite de déduction est doublée si l'enfant majeur est marié ou chargé de famille et si le foyer d'accueil subvient seul à ses besoins.

Annexe 4

Réductions d'impôts

Réductions d'impôts

Investissement dans les DOM-TOM	Limite annuelle de la base de calcul de la réduction	10 % ⁽¹⁾ ou 20 % des sommes payées ⁽²⁾
	Taux • logement • autres secteurs	25 %, 40 %, 50 % ⁽³⁾ 50 %
Investissement dans les DOM-TOM dans le cadre d'une entreprise	Base de calcul de la réduction d'impôt	Montant HT de l'investissement
	Taux	50 % ⁽⁴⁾
Investissements forestiers	Limite de la base de calcul de la réduction	5 700 € ⁽⁵⁾
	Taux	25 %
Télédéclaration et moyen moderne de paiement ⁽⁶⁾	Montant de la réduction d'impôt	20 €

(1) 10 % : acquisition ou construction de logement neufs destinés à l'habitation principale du contribuable : la réduction d'impôt est étalée sur 10 ans. Pour les autres investissements, la réduction d'impôt est étalée sur 5 ans.

(2) Pour les investissements dans le secteur du logement, dans la limite de 1 778 € HT par m² en Nouvelle-Calédonie, 1 761 € en Polynésie française, 1 796 € dans les DOM et les autres collectivités territoriales.

(3) 25 % pour les logements destinés à la résidence principale du contribuable.

40 % pour les logements donnés en location dans le secteur libre.

50 % pour les logements donnés en location dans le secteur intermédiaire.

Ces taux sont majorés de 10 points lorsque le logement est situé dans une ZUS et de 4 points lorsqu'il est muni d'un équipement de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable.

(4) Le taux est porté à 60 % pour certains investissements réalisés en Guyane et pour les investissements réalisés à Mayotte, à Saint-Pierre-et-Miquelon et à Wallis-et-Futuna. Les taux de 50 % et de 60 % sont majorés de 10 points pour les investissements réalisés dans le secteur de la production d'énergie renouvelable.

Le taux est porté à 70 % pour les travaux de réhabilitation et de rénovation d'établissements hôteliers classés dans les DOM et pour les investissements dans le secteur de la navigation de plaisance dans les TOM.

(5) 11 400 € Pour un couple marié ou pacsé soumis à imposition commune.

(6) Paiement de l'impôt sur le revenu par prélèvements mensuels, par prélèvements à la date limite de paiement ou par voie électronique.

Investissement locatif dans les résidences de tourisme en zone de re- vitalisation rurale	Logements acquis et achevés avant le 1-1-2001 • Limite globale de la base de calcul ⁽¹⁾ • Taux – acquisition – travaux	– – –
	Logements acquis ou achevés du 1-1-2001 au 31-12-2003 • Limite globale de la base de calcul ⁽¹⁾ • Taux – acquisition – travaux	45 760 € ⁽³⁾ 15 % 10 %
	Logements acquis et achevés à comp- ter du 1-1-2004 • Limite de la base ⁽¹⁾ • Taux – acquisition – travaux	50 000 € ⁽⁴⁾ 25 % 20 %
	Logements acquis à compter du 1-1-2004 en vue de leur réhabilitation • Limite de la base ⁽²⁾ • Taux	50 000 € ⁽⁵⁾ 20 %

(1) La réduction d'impôt est étalée sur 4 ans au plus.

(2) La réduction d'impôt est étalée sur 6 ans au plus.

(3) 91 520 € pour un couple marié ou pacsé. Limite annuelle : 11 440 € (personne seule) ; 22 880 € (couple).

(4) 100 000 € pour un couple marié ou pacsé. Limite annuelle : 12 500 € (personne seule) ; 25 000 € (couple).

(5) 100 000 € pour un couple marié ou pacsé. Limite annuelle : 8 333 € (personne seule) ; 16 667 € (couple).

Prestation compensatoire versée en cas de divorce	Limite de la base de calcul de la réduction ⁽¹⁾	30 500 €
	Taux	25 %

(1) Limite applicable pour l'ensemble de la période de versement au plus égale à douze mois.

Frais de comptabilité et d'adhésion à un centre de gestion agréé ou à une association agréée ⁽¹⁾ : réduction minimale		915 €
Souscription au capital des PME	Limite de la base de calcul de la réduction • Personne seule • Couple marié	20 000 € ⁽²⁾ 40 000 € ⁽²⁾
	Taux	25 %
Souscription de parts de FCP dans l'innovation	Limite de la base de calcul de la réduction • Personne seule • Couple marié	12 000 € 24 000 €
	Taux	25 %
Souscription de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP)	Limite de la base de calcul de la réduction • Personne seule • Couple marié	12 000 € 24 000 €
	Taux	25 %
Intérêts d'emprunts pour reprise d'une société	Limite de la base de calcul de la réduction • Personne seule • Couple marié	10 000 € 20 000 €
	Taux	25 %
Dépenses de mécénat des entreprises	Limite de la base de calcul	5 % du chiffre d'affaires ⁽³⁾
	Taux	60 %

(1) Réduction réservée aux contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites du forfait agricole, du régime micro-entreprises ou du régime spécial BNC et soumis sur option à un régime réel d'imposition.

(2) Les versements excédant le plafond annuel sont reportés sur les 3 années suivantes.

(3) Les dons excédant ce plafond sont reportés sur les 5 années suivantes.

L'excédant de réduction d'impôt sur l'impôt d'ALU est reportable sur les 5 années suivantes.

Crédits d'impôts

Dépenses de recherche	Montant maximal du crédit	8 000 000 €
Dépenses de formation	Montant maximal du crédit	760 000 €
Dépenses d'adhésion à un groupement de prévention agréé	Montant maximal du crédit	1 500 €
Investissement en Corse	Base de calcul	Montant de l'investissement
	Taux de crédit	20 %

.../...

Crédit d'impôt famille	Taux de crédit	25 %
	Montant maximal du crédit	500 000 €
Crédit d'impôt apprentissage	Montant du crédit	1 600 € ⁽¹⁾ ou 2 200 €

(1) Montant du crédit par apprenti employé dans l'entreprise.
Le montant du crédit est porté à 2 200 € lorsque l'apprenti est handicapé ou bénéficie de l'accompagnement personnalisé.

Véhicules peu polluants ⁽¹⁾	Montant du crédit d'impôt ⁽²⁾	1 525 € ou 2 300 € ⁽³⁾
--	--	-----------------------------------

(1) Dépenses d'acquisition ou de location (crédit-bail ou location d'au moins deux ans) d'un véhicule neuf fonctionnant exclusivement ou non au GPL ou combinant l'énergie électrique et une motorisation à essence ou à gazole, payées à compter du 1-1-2001 ou fonctionnant exclusivement ou non au GNV, payées à compter du 1-1-2002. Dépenses de transformation d'un véhicule de moins de 3 ans, destinées à permettre son fonctionnement au moyen de GPL, payées à compter du 1-1-2001.
(2) Montant du crédit d'impôt par véhicule. Le nombre n'est pas limité.
(3) Montant du crédit majoré lorsque l'acquisition, la location ou la transformation s'accompagne de la destruction d'un véhicule immatriculé avant le 1-1-1992.

Habitation principale Nature des dépenses : • gros équipements⁽¹⁾ • équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable⁽²⁾ • isolation thermique et de régulation du chauffage⁽³⁾ • chaudières à condensation⁽⁴⁾ • protection contre les risques technologiques⁽⁵⁾	Limite de la base de calcul du crédit d'impôt ⁽⁶⁾ • Personne seule • Couple marié • Personne seule • Couple marié	4 000 € + 400 € ⁽⁷⁾ 8 000 € + 400 € ⁽⁷⁾
• équipements conçus pour les personnes âgées ou handicapées ⁽⁴⁾	Taux	15 % ou 25 % ⁽⁸⁾
	Ancienneté de l'immeuble ⁽³⁾	2 ans

(1) Dépenses effectuées entre le 15-09-1999 et le 31-12-2004.
(2) Dépenses effectuées entre le 1-1-2001 et le 31-12-2004.
(3) Dépenses effectuées entre le 1-10-2001 et le 31-12-2004.
(4) Dépenses effectuées entre le 1-1-2004 et le 31-12-2004.
(5) Dépenses effectuées jusqu'au 31-12-2004.
(6) Un seul plafond pluriannuel s'appliquait pour la période du 15-09-1999 au 31-12-2002. Il avait été relevé pour les dépenses effectuées à compter du 1-10-2004.
Un nouveau plafond pluriannuel s'applique pour la période du 1-1-2003 au 31-12-2004.
(7) Majoration de 400 € par personne à charge, 500 € pour le second enfant, 600 € à partir du 3^e.
À compter de 2003, la majoration est divisée par deux pour un enfant en résidence alternée.
(8) 25 % uniquement pour les équipements conçus pour les personnes âgées ou handicapées.

Annexe 5

Imposition sur le capital

• > Ventes d'immeubles

5,09 % dont :

- 3,60 % (Département)
- 1,20 % (Commune)
- 0,20 % (État)
- 2,50 % sur 3,60 % (prélèvement pour frais d'assiette).

• > Cessions de fonds de commerce

Fraction de la valeur taxable	Droit budgétaire	Taxe départementale (CGI, art. 1595)	Taxe communale (CGI, art. 1584 et 1595 bis)	Cumul
N'excédant pas 23 000 €.....	0	0	0	0
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €	4	0,60	0,40	5
Supérieure à 107 000 €.....	2,60	1,40	1	5

• > Impôt de solidarité sur la fortune

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Taux
N'excédant pas 770 000 €	0
Supérieure à 770 000 € et inférieure ou égale à 1 240 000 €	0,55
Supérieure à 1 240 000 € et inférieure ou égale à 2 450 000 €	0,75
Supérieure à 2 450 000 € et inférieure ou égale à 3 850 000 €	1
Supérieure à 3 850 000 € et inférieure ou égale à 7 360 000 €	1,30
Supérieure à 7 360 000 € et inférieure ou égale à 16 020 000 €	1,65
Supérieure à 16 020 000 €	1,80

- > **Contribution sociale généralisée** 7,5 %
 - sur les revenus d'activité : 7,5 %
 - sur les pensions de retraite et d'invalidité et les allocations de préretraite : 6,6 %
 - sur les autres revenus de remplacement : 6,2 %
 - sur les revenus du patrimoine et les autres produits de placement : 8,2 %
- > **Prélèvement social** 2 %
- > **Contribution additionnelle au prélèvement social** 0,3 %
- > **Contribution du remboursement de la dette sociale** 0,5 %

Annexe 6

Droits de succession et de donation

• > Transmission en ligne directe

> Tarif des droits

Fraction de part nette taxable	
(successions ouvertes entre le 1 ^{er} janvier 2002 et le 31 décembre 2007)	Tarif applicable %
N'excédant pas 7 600 €	5
Comprise entre 7 600 € à 11 400 €	10
Comprise entre 11 400 € à 15 000 €	15
Comprise entre 15 000 € à 520 000 €	20
Comprise entre 520 000 € à 850 000 €	30
Comprise entre 850 000 € à 1 700 000 €	35
Au-delà de 1 700 000 €	40

Fraction de part nette taxable	
(successions ouvertes en 2008 ; BO 7 G-8-07)	Tarif applicable %
N'excédant pas 7 699 €	5
Comprise entre 7 699 € à 11 548 €	10
Comprise entre 11 548 € à 15 195 €	15
Comprise entre 15 195 € à 526 760 €	20
Comprise entre 526 760 € à 861 050 €	30
Comprise entre 861 050 € à 1 722 100 €	35
Au-delà de 1 722 100 €	40

> Abattements

Parts des ascendants ou des descendants : 151 950 €

• > Transmission entre époux et entre personnes pacsées (donations)

> Tarif des droits

• jusqu'à 7 699 €	5 %
• entre 7 699 € et 15 195 €	10 %
• entre 15 195 € et 30 390 €	15 %
• entre 30 390 € et 526 760 €	20 %
• entre 526 760 € et 861 050 €	30 %

> Abattements

76 988 €

• > Transmission entre frères et sœurs

> Tarif des droits

Jusqu'à 23 299 € 35 %
Au-delà de 23 299 € 45 %

> Abattements

15 195 €

• > Autres collatéraux et non-parents

> Tarif des droits

• entre oncles ou tantes et neveux ou nièces, grands-oncles ou grands-tantes et petits-neveux ou petites-nièces, cousins germains.....	55 %
• parents au-delà du 4° degré	60 %
• personnes non parentes.....	60 %

> Abattements

7 598 € (neveux et nièces)
1 520 € (autres cas)

• > Réductions des droits

Héritier, donataire ou légataire
Bénéficiaire ayant 3 enfants ou plus (vivants ou bénéficiaires représentés) au jour du décès ou de la donation ; réduction de 100 % ne pouvant pas excéder : • 610 € par enfant en sus du deuxième en cas de succession ou de donation en ligne directe ou entre époux (cette réduction de 610 € est étendue aux donations consenties entre partenaires pacsés depuis le 22 août 2007) ; • 305 € par enfant en sus du deuxième dans les autres cas. Sont comptés les enfants décédés à 16 ans ou avant cet âge pour faits de guerre.

Mutilés de guerre
Bénéficiaires frappés d'une invalidité d'au moins 50 % : réduction de moitié des droits ne pouvant pas excéder 305 €.

Réductions des droits de donation (donation, donation-partage)

Nature de la transmission	Donateur âgé de moins de 70 ans	Donateur âgé de 70 ans révolus et de moins de 80 ans	Donateur âgé de 80 ans révolus ou plus
En pleine propriété	50 %	30 %	0
En usufruit	50 %	30 %	0
En multipropriété	35 %	10 %	0
Avec réserve du droit d'usage et d'habitation	35 %	10 %	0

> > > > > > > >



Index alphabétique

> **A**

Abattements :

- enfants à charge > 21, 122
- personnes âgées ou invalides > 123
- plus values > 50
- revenus mobiliers > 70, 74

Acomptes (IS) > 148

Acquisition communautaire > 176, 186

Acquisition de gros équipements > 146

Actifs (BIC) > 85

Actions (cessions) > 233

Allocations adultes handicapés > 37

Allocations spéciales pour frais
d'emploi > 38

Amortissements :

- dégressifs > 86
- linéaires > 86
- Perissol et Besson > 65, 66

Ancien Régime > 9

Antiquités > 56

Apports (enregistrement) > 208

Apports en société (BIC) > 106, 228

Apprentis > 39

Assiette (IR) > 28

Assiette (TVA) > 162

Association agréée > 108

Assujettis (TVA) > 155, 156, 157, 179

Augmentation de capital > 213

Avantage en nature > 40

> **B**

Barème > 120, 237, 238, 239

Bénéfice agricole > 103

Besson > 65

BIC > 75

Biens immobiliers > 44, 81, 186, 197

BNC > 107

Bijoux > 56

Bilan (BIC, IS) > 80

Bouclier fiscal > 133

> **C**

Caillaux > 10

Calcul du revenu net global (IR) > 110

Calcul de l'impôt > 117

Capitaux mobiliers > 69

Carry back > 161

Cédules > 32

Centre de gestion agréé > 85

Cessation de paiement > 127

Changement de régime fiscal > 213

Changement de forme sociale > 213

Charges déductibles (IR) > 42, 62, 110, 113,
240

Charges d'exploitation :

- BIC, IS > 82
- BNC > 108

Charges financières > 93, 143

Coefficients (TVA) > 151

Composants > 101

Conseil des impôts > 36

Conseil des prélèvements obligatoires > 36

Constitutions de sociétés > 228

Consulat > 9
 Contentieux de l'impôt > 231
 Contributions complémentaires > 240
 Contributions sociales > 112, 129, 149, 246
 Contrôle de l'impôt > 225
 Convention internationale > 26
 Cour d'appel > 233, 234
 CJCE > 234
 Cour Européenne des Droits de l'Homme
 > 235
 Créances douteuses > 91
 Crédit d'impôt > 127, 141, 243

> D

Décote > 124
 Déclaration contrôlée (BNC) > 108
 Déductions :
 – salaires > 39, 42
 – TVA > 173
 Déficits :
 – agricole > 112
 – foncier > 111
 – IR > 111
 – IS > 143
 Définition de l'impôt > 1
 Définition du revenu > 28
 Délai de réclamation > 232
 Dépenses d'acquisition
 de gros équipements > 127
 Dépenses :
 – d'agrandissement > 49
 – d'amélioration > 49
 – de reconstruction > 49
 Directive > 152
 Dirigeants (sociétés) > 102
 Disponibilité du revenu > 29
 Dissimulation de prix > 47
 Dissolution de sociétés > 215
 Dividendes > 79, 145
 Divorce > 19, 114
 DOM-TOM > 23, 74
 Domicile > 23, 52
 Dons aux œuvres > 125
 Droits de mutation > 191
 Droits de mutation à titre gratuit > 201
 Droits de mutation à titre onéreux > 197
 Droits de donation > 203, 247
 Droits de succession > 201, 247
 Droits sociaux > 56, 214

> E

Enfants à charge poursuivant
 leurs études > 21
 Enfants à charge mariés > 110
 Enfant recueilli > 19
 Entreprises nouvelles (exonération) > 75
 Épargne handicap > 124
 Étudiants > 39
 Exigibilité > 166
 Exonération :
 – plus-values > 46
 – revenus fonciers > 59
 – TVA > 158
 Exportation (TVA) > 160
 ESFP > 245
 Évaluation des frais (TS) > 238

> F

Fait générateur > 166
 Fiscalité locale > 216
 Fonds de commerce (cession) > 199, 245
 Forfait :
 – BA > 105
 Foyer fiscal > 17
 Frais d'accueil (IR) > 115
 Frais d'emprunt > 63
 Frais réels (TS) > 43

> G

Garanties du contribuable (contentieux)
 > 227
 Gérants (IR) > 102
 Gros équipements > 127, 244

> H

Habitation principale :
 – exonérations PV > 46
 – PV > 52
 Heures supplémentaires (exonérations)
 > 38
 Historique de l'IR > 9

> I

Immeubles ruraux > 68
 Immobilisations (TVA) > 176

Importations (TVA) > 176
 Imposition cédulaire > 34
 Imposition forfaitaire annuelle > 147
 Imposition globale > 33
 Imposition par foyer > 16
 Imposition PV immobilière > 51
 Impôt sur les sociétés > 139
 Impôt de solidarité sur la fortune > 192, 245
 Incitations fiscales (BIC) > 75
 Indemnités (TVA) > 163
 Insuffisance de prix > 47
 Intégration fiscale > 144
 Intérêts des comptes courants > 143
 Intérêt des emprunts (RF) > 63
 Investissements DOM-TOM > 125, 241
 Investissements PME > 195, 243

> J

Judiciaire (phase) > 233

> L

Légion d'honneur > 37
 Livraison communautaire > 183
 Livraison à soi-même (TVA) > 155
 Livraison de biens > 154, 160, 184
 Loi SRU > 63

> M

Médaille militaire > 37
 Métaux précieux > 56
 Meubles > 54
 Micro (BIC) > 101
 Micro (BNC) > 109
 Microentreprise > 101, 107, 181
 Micro-foncier > 68
 Moins-values :
 – BIC > 93
 – BNC > 108
 Mutations de jouissance > 200

> N

Nombre de parts > 117
 Normes comptables > 100

> O

Objets d'art et de collection > 56
 Obligations :
 – TVA > 180
 Opérations soumises à TVA > 153, 155, 174
 Options (TVA) > 157

> P

Pacte civil de solidarité > 18, 202, 248
 Paiement de l'impôt > 51, 147
 Partage (enregistrement) > 215
 Parts sociales (enregistrement) > 214
 Pensions (IR) > 47
 Pensions alimentaires > 113
 Perissol > 65
 Personnes à charge > 18, 116
 Personnes âgées ou invalides > 47, 116
 Personnes infirmes > 20
 Personnes physiques > 16
 Plafonnement ISF > 196
 Plafonnement du quotient familial > 122
 Plus-values :
 – BIC > 103
 – BNC > 108
 – IR > 44, 54, 56, 126
 – IS > 141
 Précompte > 80
 Prélèvement à la source > 72
 Prélèvement exceptionnel > 149
 Prélèvement libératoire > 72
 Prélèvement social > 148
 Premier Empire > 9
 Prestations compensatoires > 124, 242
 Prestations de service (TVA) > 160, 167, 176
 Prestations familiales > 47
 Prime pour l'emploi > 44
 Prix de cession > 47
 Produits de placements (RCM) > 70
 produits financiers > 92
 Procédure de redressement > 226
 Provision > 89

> Q

Quotient familial (IR) > 16, 117

> **R**

Rattachement de personnes à charge > 20
 Réclamation > 231
 Redevables partiels (TVA) > 180
 Réduction de capital > 213
 Réductions d'impôt (IR) > 124, 126, 241
 Réductions d'impôt (DE) > 249
 Réel > 78, 99, 101, 106
 Régimes d'imposition :
 – BA > 105
 – BIC > 101
 – BNC > 108
 – PV > 51
 – TVA > 182
 Régularisation des déductions (TVA) > 178, 179
 Remboursement (TVA) > 177
 Rémunérations de certains dirigeants de sociétés > 102
 Rentes > 37
 Report déficitaire > 143
 Résidence alternée > 118
 Résultat fiscal :
 – BIC > 99
 – IS > 140
 Retenue à la source > 72
 Retraite > 37
 Revenu disponible > 29
 Revenu foncier > 59
 Revenu imposable (IR) > 39, 74
 Revenu net > 31, 73
 Revenus catégoriels > 32
 Revenus de capitaux mobiliers (RCM) > 69
 Revenus du capital > 33
 Revenus exonérés (TS) > 37, 65
 Revenus mixtes > 33
 RMI > 37
 Renvoi préjudiciel > 234
 Révolution > 9
 Robien > 67

> **S**

Salaires (définition) > 35
 Sanctions > 248

SCI > 3, 45
 Séparation de corps > 114
 Sociétés d'attribution > 3, 45, 60
 Sociétés mères-filles > 145
 Société nouvelle > 75
 Société transparente > 60
 Secteurs d'activité (TVA) > 179
 Subventions :
 – d'équipement (TVA) > 163
 – d'exploitation (TVA) > 163
 Sursis de paiement > 233

> **T**

Tarif de l'impôt > 120
 Taux d'imposition :
 – IS > 237
 – IRPP > 237
 – TVA > 237
 Traitements et salaires > 34
 Taxe professionnelle > 216
 Taxe :
 – (CEE) > 151
 – déductible (TVA) > 173
 – foncière > 219
 – d'habitation > 218
 – sur la valeur ajoutée > 151
 Terrains à bâtir > 186
 Territorialité :
 – BIC > 79
 – IS > 140
 – TVA > 159
 Travaux immobiliers (TVA) > 167
 Tribunal administratif > 233
 TGI > 233
 TVA agricole > 187
 TVA communautaire > 183
 TVA immobilière > 186

> **V**

Valeur locative (IDL) > 217
 Valeurs mobilières (IR) > 69
 Valeur vénale > 194
 Ventes d'immeubles > 197, 245
 Vérification (contrôle) > 226, 227

(I) OSB-T 6og CMB

Photocomposition *CMB* Graphic
44800 Saint-Herblain

Droit fiscal

10^e édition



Cette nouvelle édition remaniée et actualisée en mai 2008 par des auteurs à la fois praticiens et enseignants, permet d'appréhender et de mémoriser les bases du droit fiscal (règles, techniques et mécanismes fondamentaux) grâce à un texte résolument simple, concis et très structuré, des remarques, des mises en garde, de nombreux exemples et applications chiffrés, des schémas, des tableaux, un index des mots clés et un lexique des sigles.



La première partie étudie l'impôt sur le revenu des personnes physiques. La deuxième partie est consacrée à l'imposition de la dépense et à la taxe sur la valeur ajoutée. La troisième partie a pour objet l'imposition sur le capital. La quatrième et dernière partie porte sur le contrôle et le contentieux de l'impôt.



Accessible à un large public (tout contribuable confronté à un problème fiscal peut facilement identifier les principes de la législation en vigueur), cet ouvrage s'adresse particulièrement à ceux qui doivent assimiler et mémoriser l'essentiel :

- étudiants :
 - des écoles de gestion, des IEP, préparant un BTS de comptabilité et gestion, un DUT (GEA), le DCG ;
 - des universités (droit, économie et gestion, AES) ;
- candidats aux concours administratifs (épreuve générale, épreuve de finances publiques).



DALLOZ.fr

20 €

ISBN 978-2-247-07235-4
6726715



9 782247 072354